MAE EN APPRENTISSAGE

MANAGEMENT DES PROJETS INTERNATIONAUX ET INNOVATION

MEMOIRE D'ACTIVITE

Quels sont les enjeux et le positionnement du métier de contrôleur de gestion chez Saint-Gobain Glass ?

DIFFUSION EXTERNE

REDIGE ET SOUTENU PAR :

MONSIEUR ETIENNE-LOUIS PERNET

PROMOTION 2012

TUTEUR PEDAGOGIQUE :

MONSIEUR DAMIEN MOUREY

MAITRE D'APPRENTISSAGE :

MADAME CAROLE BAUBET

DATE DE LA SOUTENANCE :

11 SEPTEMBRE 2012

L'UNIVERSITE N'ENTEND DONNER AUCUNE APPROBATION NI IMPROBATION AUX OPINIONS EMISES DANS CE MEMOIRE D'ACTIVITE : CES OPINIONS DOIVENT ETRE CONSIDEREES COMME PROPRES A LEUR AUTEUR.

Confidentialité

Ce mémoire est uniquement destiné à être lu en interne au sein du groupe Saint-Gobain et par le personnel de l'Institut d'Administration des Entreprises de Paris afin d'être évalué. Tout accès à ce mémoire dans un autre contexte sera soumis à l'accord préalable de Saint-Gobain Glass.

Dans le cadre de la diffusion externe de ce mémoire, les verbatim issus des entretiens et normalement présentés dans les parties II et III ont été occultés et les noms des intervenants masqués pour des raisons de confidentialité
L'ensemble des pistes de réflexion et les propositions d'amélioration qui ont été formulées dans la partie V de ce mémoire ont été omises et ne seront communiquées qu'au sein du groupe Saint-Gobain.

Remerciements

Je souhaite tout d'abord remercier Madame Carole BAUBET, Responsable Technique des lignes de verre feuilleté, ma maître d'apprentissage, ainsi que Monsieur Denis PETIT-MAIRE, Directeur Technique International, de m'avoir offert la possibilité d'effectuer mon apprentissage au sein de la Direction Industrielle de Saint-Gobain Glass.

Je remercie également Monsieur Damien MOUREY, Maître de conférences à l'IAE de Paris, mon tuteur pédagogique, pour son accompagnement tout au long de ce mémoire. Son aide et sa connaissance pointue des métiers de contrôle de gestion m'ont permis de mieux comprendre l'environnement dans lequel j'ai évolué au cours de mon apprentissage et d'orienter mon travail de façon plus pertinente.

Mes remerciements vont également à l'ensemble des personnes avec qui j'ai eu l'occasion de travailler au cours de ma mission d'apprentissage : ces échanges ont alimenté ma réflexion et contribué de façon importante à ce mémoire. Je souhaite particulièrement remercier, au sein de Saint-Gobain Glass, Mme O., Responsable du contrôle de gestion, M. S., Contrôleur de gestion Europe ainsi que Mme S., Contrôleuse de gestion Hors-Europe.

J'aimerais ensuite remercier les personnes qui ont eu l'amabilité de m'accorder les entretiens qui ont nourri ce mémoire et apporté une vision des activités quotidiennes d'un contrôleur de gestion :

Chez Saint-Gobain Abrasifs, M. J., Contrôleur de gestion Meules Minces et Abrasifs BTP.
Chez Saint-Gobain Sekurit, Mme D., Responsable du contrôle de gestion international.
Chez Saint-Gobain Autover, Mme R., Responsable du contrôle de gestion de la Division Transports.
Chez Saint-Gobain Glass, M. B., Contrôleur de gestion France, Mme O., Responsable du contrôle de gestion international, Mme P., ex-Contrôleuse de gestion France et actuellement Contrôleuse de gestion du Centre de R&D de Compiègne, Mme T., Contrôleuse de gestion de l'usine de Chantereine, Mme V., ex-Directrice Administrative et Financière Benelux et actuellement Responsable du Centre de Services Partagés de Saint-Gobain Benelux.
A la Compagnie de Saint-Gobain, M. SC, Responsable du projet Symphonie Controlling.

Je remercie l'ensemble de ces interlocuteurs, souvent très occupés, qui se sont libérés afin de me rencontrer et de m'aider à construire ma réflexion sur cette fonction.

Enfin, mes remerciements vont à l'ensemble de mes collègues de la Direction Industrielle et notamment Philippe LEVEQUE, Ingénieur central génie civil et Sylvain FRACHET, Ingénieur méthode projets.

Table des matières

Résumé 8
Abstract 9
Introduction 11
I. L'émergence de la fonction contrôle de gestion 13
1. A l'origine du contrôle de gestion 13
a) L'activité comptable à la fin du XIXème siècle 13
b) L'émergence de la fonction contrôle de gestion 13
2. L'introduction du contrôle de gestion chez Saint-Gobain 16
a) Les outils de gestion utilisés jusqu'en 1930 16
b) L'évolution des techniques de gestion au sein des deux activités (1930-1940) 17
c) Le rôle du cabinet d'ingénieurs-conseils Heranger (1941-1946) 20
d) Le rôle de l'Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale (1954-1959) 23
e) L'émergence d'un contrôle de gestion moderne (1959-1970) 24
3. Le contrôle de gestion aujourd'hui chez Saint-Gobain 26
a) L'organisation de la gestion financière 26
b) La fonction contrôle de gestion 28
c) La méthodologie de l'étude 31
II. Le positionnement actuel de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain 33
1. Une typologie du fonctionnement du contrôle de gestion 33
a) La fonction contrôle de gestion « discrète » 33
b) La fonction contrôle de gestion « garde-fou » 34
c) La fonction contrôle de gestion « partenaire » 35
d) La fonction contrôle de gestion « omnipotente » 37
2. La fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain 40
a) Le contrôleur de gestion industriel 40
b) Le contrôleur de gestion pays 47
c) Le responsable du contrôle de gestion / contrôleur de gestion central 49
d) Le projet Symphonie Controlling 50
3. Analyse du fonctionnement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain 53
a) Les activités des contrôleurs de gestion 53
b) Le positionnement du contrôle de gestion 54
III. Synthèse des entretiens : les facteurs d'influence sur le contrôle de gestion 57
1. L'influence de l'environnement économique 59
a) L'horizon de temps du contrôle de gestion 59
b) Vers une évolution des pratiques de contrôle de gestion 59
c) Vers une intensification des cycles de gestion 61

2. L'influence du secteur d'activité 62
a) Le domaine d'activité et le processus de production 62
b) Le marché et les clients 62
3. L'influence de la culture groupe 65
a) Saint-Gobain, un portefeuille d'activités évolutif 65
b) Saint-Gobain, un cœur de métier défini récemment 66
4. L'influence de l'organisation interne de l'activité 68
a) L'orientation donnée par la Direction Générale à la fonction contrôle de gestion 68
b) Les effectifs et moyens accordés 68
c) Les systèmes d'information 72
IV. Pistes d'amélioration du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass 76
1. Les pratiques de contrôle de gestion à travers mon projet d'apprentissage 76
a) Les missions et les acteurs 76
b) Les difficultés rencontrées 76
c) Les pratiques de contrôle de gestion observées 76
2. Pistes de réflexion et propositions d'amélioration chez Saint-Gobain Glass 76
a) Constat et leviers d'action 76
b) Vers un nouveau positionnement de la fonction 76
Conclusion 77
Annexes 79
A. Analyse des écarts d'exploitation chez Saint-Gobain 80
B. Guide d'entretien 82
C. Résultats globaux du projet Symphonie Controlling 84
D. Fiche de poste de contrôleur de gestion industriel chez Lapeyre 85
E. Fiche de poste de contrôleur de gestion industriel chez Saint-Gobain Glass 86
F. Fiche de poste de contrôleur de gestion central international chez Saint-Gobain Glass 87
Bibliographie 88

Table des figures

Figure 1 : Structure de la Division des Glaceries en 1941 ……..18
Figure 2 : Organigramme de Saint-Gobain en 1939 ……...19
Figure 3 : Structure de la Division Produits Chimiques en 1945 ……21
Figure 4 : Contrôle des fabrications chez Saint-Gobain ……22
Figure 5 : Structure adoptée par la Compagnie de Saint-Gobain après 1959 ……24
Figure 6 : Organisation actuelle de Saint-Gobain ……...26
Figure 7 : Grandes activités de la Direction Financière de la Compagnie de Saint-Gobain ……...27
Figure 8 : Positionnement et missions du contrôleur de gestion ……28
Figure 9 : Répartition du temps d'activité des contrôleurs de gestion ……30
Figure 10 : Panel de personnes interviewées selon les secteurs d'activité ……....……32
Figure 11 : Logique de la fonction contrôle de gestion « garde-fou » ……....35
Figure 12 : Logique de la fonction contrôle de gestion « partenaire » ……...36
Figure 13 : Logique de la fonction contrôle de gestion « omnipotente » ……..…..38
Figure 14 : Idéaux types des fonctions contrôle de gestion et critères d'analyse ……...38
Figure 15 : Calendrier de gestion et boucle de reporting chez Saint-Gobain ……47
Figure 16 : Organigramme cible de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain Sekurit …51
Figure 17 : Répartition horaire des activités du contrôleur de gestion chez Saint-Gobain …….53
Figure 18 : Evolution souhaitée du contrôle de gestion et leviers d'action ……57
Figure 19 : Indicateur du climat des affaires dans le bâtiment en France (1993-2012) ……..…60
Figure 20 : Double rattachement du contrôleur de gestion ……..…70
Figure 21 : Centres de frais standards définis pour l'atelier feuilleté ……78

Résumé

Tantôt décrit comme un « expert du chiffre », tantôt vanté pour ses mérites de « Business partner », le positionnement du contrôleur de gestion reste sujet à discussions au sein des entreprises.
Pour des néophytes du contrôle de gestion, le rôle et les missions de ces « contrôleurs » restent flous et suscitent des interrogations.

A travers des entretiens menés au sein du Pôle Matériaux Innovants de Saint-Gobain, ce mémoire interroge et analyse le positionnement de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain et, plus particulièrement, chez Saint-Gobain Glass. Les entretiens ont été menés auprès de différents profils de contrôleurs de gestion (Contrôleur industriel, Contrôleur pays/société, Responsable du contrôle de gestion / contrôleur central, Directeur Administratif et Financier) et ont permis l'analyse des activités de la fonction.

Le travail réalisé s'appuie sur le cadre théorique d'analyse proposé par Lambert et Sponem (2009). Celui-ci décrit quatre typologies de la fonction contrôle de gestion : le contrôle de gestion « discret », le contrôle de gestion « garde-fou », le contrôle de gestion « partenaire » et enfin le contrôle de gestion « omnipotent ». A travers deux dimensions qui sont d'une part, les « clients », c'est-à-dire les principaux utilisateurs des données produites par les contrôleurs de gestion, et d'autre part, l'autorité dont dispose cette fonction au sein de l'entreprise, Lambert et Sponem détaillent chacun de ces quatre positionnements de la fonction contrôle de gestion.

La synthèse des entretiens menés permet d'identifier chez Saint-Gobain une fonction contrôle de gestion de type « partenaire » même si, au-delà de ces considérations théoriques, des facteurs de contingence influencent la pratique quotidienne de ce métier.

Ces facteurs de contingence sont à la fois externes et internes à l'entreprise. L'environnement économique ainsi que le secteur d'activité vont tout d'abord influer sur les pratiques de contrôle de gestion en fonction du marché et des clients servis. Parmi les facteurs internes, on notera l'orientation donnée par la Direction Générale à ce service, les moyens qui y sont alloués ainsi que la performance des systèmes d'information du groupe.

L'étude menée dans ce mémoire débouche finalement sur l'analyse, à travers le fonctionnement du contrôle de gestion ainsi identifié, de mon projet d'apprentissage chez Saint-Gobain Glass. La compréhension ainsi acquise de la fonction et des principaux facteurs de contingence associés m'a permis d'appréhender certains points de blocage rencontrés au cours de ma mission d'apprentissage.

Abstract

Both described as « operational key figures expert » and « Business partner », key roles and missions of controllers remain questioned among managers and employees.
For non-specialists in controlling managerial process, added value of business controlling stays very confusing.

This master thesis aims at analyzing key missions of controlling within Saint-Gobain through interviews among its Innovative Materials business. Numerous actors of controlling were interviewed with different job positions (industrial controller, firm/country controller, head of controlling, chief financial officer). This study is focused on Saint-Gobain Glass, the flat glass activity of Saint-Gobain.

Lambert and Sponem (2009) developed a theoretical analysis of controlling and defined four typologies of controlling managers: "not inquisitive" controlling managers, "crash barrier" controlling managers, "Business partner" controlling managers and "powerful" controlling managers.
Differences between these different controlling mechanisms can be summed up through two components: the "customers" of controlling managers, that is to say the users of data created by controllers, and the authority given to controlling within the firm.

The synthesis of the interviews leads to define the Saint-Gobain controlling mechanism as a "partnership" one, even if contingency factors have to be taken into account.

Analysis of main contingency factors defines both external and internal factors. Economic environment and activity sector of the firm determine specific controlling mechanisms depending on market and customers characteristics.
Internal contingency factors have also to be considered such as the key missions defined for controlling by the Chief Financial Officer, resources affected to controlling and the performance of information systems of the firm.

This master thesis finally enabled me to get a new point of view of my apprenticeship project: working on benchmarking of cost calculation for laminated glass production lines, I had to work with controlling managers and I have today a better view of their work environment.

Le Président Directeur Général, s'il n'a pas été rodé aux nouvelles techniques de gestion prévisionnelle est méfiant, ou même carrément hostile. Même s'il croit à l'efficacité de ces méthodes, il ne comprend pas très bien ce que viendra faire chez lui un contrôleur de gestion.
La gestion, c'est son affaire à lui. Il se fait aider bien entendu par ses plus proches collaborateurs : directeurs technique, commercial, des achats, des études, de la production... Pas besoin d'un « contrôleur » en plus.
Et d'ailleurs, pour contrôler qui ? Lui-même ?
C'est exclu.
Ses principaux collaborateurs ?...
C'est son devoir le plus clair de les contrôler lui-même.
Personne ne peut le faire à sa place.

Fréminville, 1967.

Introduction

Pour la grande majorité des salariés, y compris certains managers opérationnels, le contrôleur de gestion reste en premier lieu un contrôleur, c'est-à-dire selon les définitions étymologiques du terme « celui qui exerce un contrôle, une vérification ». Les synonymes généralement admis sont éloquents : inspecteur, vérificateur, aiguilleur et même mouchard.
Ainsi, pour des néophytes de la fonction contrôle de gestion, le rôle et les missions du contrôleur de gestion restent flous, d'autant plus que la valeur ajoutée de son travail ne bénéficie souvent que de peu de visibilité auprès de l'ensemble des salariés.

Dans les revues spécialisées en contrôle de gestion, les contrôleurs s'entendent dire qu'ils doivent devenir des « Business partners » proactifs, aussi bien intégrés dans les équipes opérationnelles que dans les décisions stratégiques. Deux rôles émergent ainsi au sein de la fonction contrôle de gestion : celui d' « expert du chiffre », en charge de la collecte de l'information, et celui de « Business partner », en charge de l'aide à la décision.
Le discours véhiculé par la littérature spécialisée ne laisse d'ailleurs que peu d'alternatives aux contrôleurs : « changer ou mourir » ! Les nouveaux contrôleurs, désormais déchargés de la collecte d'informations grâce au développement des systèmes d'information, doivent accorder plus de temps à l'aide à la décision. C'est à cette condition que les analyses qu'ils fourniront aux managers opérationnels seront jugées pertinentes.

Ce scénario diffusé par les revues professionnelles n'est pas sans rappeler le leitmotiv scandé par les professionnels depuis de nombreuses années : « Moins de chiffres, plus d'analyse ! ».
Un simple retour en arrière permet de mettre en perspective cet appel au changement, peut-être plus saillant aujourd'hui : ainsi, dès 1969, dans la revue *The Accountant*[1] *: « Le contrôleur ne peut plus rester dans sa tour d'ivoire et jeter, selon son bon plaisir, des bribes d'information à ses collègues de la fabrication, de la vente, de l'ingénierie. Il doit s'insérer comme un membre d'une équipe et reconnaître à chaque instant que son métier ne se justifie que par le service rendu ».*

Le discours diffère donc peu aujourd'hui : il semble que le profil de « Business partner » mette longtemps à émerger. Relève-t-il de l'avenir proche ou est-il condamné à rester un mythe ?

Suite à l'expérience de mon apprentissage, et la perception acquise à travers la littérature spécialisée en contrôle de gestion, j'ai souhaité orienter mon mémoire sur la compréhension du positionnement de la fonction contrôle de gestion et notamment l'analyse de la valeur ajoutée des contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain Glass :

Quels sont les enjeux et le positionnement du métier de contrôleur de gestion chez Saint-Gobain Glass ?

[1] (Gerrard, 1969)

Ce mémoire s'appuie sur une démarche exploratoire basée sur des entretiens menés au sein de différentes entités du groupe Saint-Gobain : pour plus de cohérence dans l'analyse, l'ensemble des personnes rencontrées travaillent au sein du Pôle Matériaux Innovants, donc dans des activités de production industrielle.
Les profils des personnes interviewées présentent une diversité de postes occupés au sein de la filière financière : Contrôleur industriel, Contrôleur pays / société, Responsable du contrôle de gestion / contrôleur central, Directeur Administratif et Financier pays / société.

L'étude du positionnement de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain nécessite tout d'abord de comprendre le contexte du développement de ces métiers au sein des entreprises industrielles en France : l'évolution de cette fonction s'inscrit dans le contexte technique et économique de la première moitié du XXème siècle. Le contrôle de gestion, initialement identifié sous le terme de contrôle budgétaire, a cependant mis plus de 40 ans à émerger chez Saint-Gobain et l'étude de son développement est particulièrement intéressante.

Après cet aperçu historique et un état des lieux de l'organisation actuelle de la fonction chez Saint-Gobain, l'étude se concentre sur la compréhension du fonctionnement du contrôle de gestion, tel que perçu à travers les entretiens réalisés. La présentation des résultats de cette enquête s'organisera selon les profils majeurs de contrôleurs de gestion présents chez Saint-Gobain. L'analyse et la synthèse de ces entretiens se basera sur la typologie de la fonction contrôle de gestion proposée par Lambert et Sponem (2009) qui ont identifié quatre fonctionnements clés : le contrôle de gestion « discret », le contrôle de gestion « garde-fou », le contrôle de gestion « partenaire » et enfin le contrôle de gestion « omnipotent ».

A l'issue de ces discussions théoriques et pratiques, des facteurs de contingence, à la fois externes et internes à l'entreprise, seront mis en évidence afin de comprendre le fonctionnement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain.

L'ensemble de cette étude permettra de mettre en avant les conséquences du positionnement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass sur la gestion de l'activité et permettra d'analyser, à travers ce prisme, mon projet d'apprentissage et, enfin, de formuler des propositions d'amélioration chez Saint-Gobain Glass.

I. L'émergence de la fonction contrôle de gestion

1. A l'origine du contrôle de gestion

Les techniques regroupées aujourd'hui sous le terme de contrôle de gestion proviennent, à l'origine, du développement du contrôle budgétaire qui est apparu au début du XXème siècle, en parallèle à l'établissement de méthodes de plus en plus fiables de calcul des coûts de revient.

a) L'activité comptable à la fin du XIXème siècle

Les années 1930 sont souvent considérées comme le début du développement des techniques de contrôle de gestion tel que nous le concevons aujourd'hui : toutefois, des préoccupations proches de ces problématiques émergent dès la fin du XIXème siècle.

En effet, à partir de 1880, les comptables nourrirent l'ambition d'étendre leur influence au sein des entreprises et le développement des méthodes de calcul du prix de revient fut l'un des enjeux de l'essor de cette profession. Ainsi en 1881, lors du premier congrès de la Société Académique de Comptabilité : *« (…) Toute comptabilité établie sans le concours des comptes de revient est une comptabilité vicieuse. En effet, nul ne peut contester la formule générale suivante : le prix de revient est la cheville ouvrière de toute entreprise commerciale, industrielle ou agricole ».*[2]

La comptabilité apparaît avant la Seconde Guerre Mondiale comme un instrument de contrôle : par une organisation méthodique, le service comptable peut offrir à son chef de puissants moyens de contrôle et de mesure de la performance. L'utilisation de la comptabilité dans un but de contrôle est donc une idée ancienne.
Cependant, l'utilité réelle des services comptables n'est souvent pas à la hauteur des attentes des dirigeants comme le constate Julhiet (1922) : *« En fait, dans la plupart des entreprises, la comptabilité ne rend pas les services qu'elle peut et doit rendre. Pourquoi ? Mais la faute en est très souvent au chef d'entreprise qui ne comprend pas le langage comptable, (…), qui ne sait pas ce qu'elle peut lui fournir, qui est hors d'état, par suite, de donner des directives à ses comptables ».*

Au-delà des techniques comptables, le début du XXème siècle réunit des conditions qui ont été favorables au développement des techniques de contrôle, et notamment de contrôle budgétaire et financier.

b) L'émergence de la fonction contrôle de gestion

Le développement du contrôle de gestion au cours du XXème siècle s'inscrit dans une évolution du monde technique, économique et social.

Le mode d'organisation proposé par Taylor au début du XXème siècle entraîne l'émergence de services fonctionnels dissociés du flux opérationnel : le département d'organisation taylorien comporte ainsi un service dédié à ce qui sera appelé plus tard le contrôle de gestion.

[2] Projet d'organisation du premier congrès national de la Société Académique de Comptabilité (1880, p.117)

Il s'agit d'un poste de responsable fonctionnel chargé d'enregistrer les temps d'opération et les coûts associés ce qui, à défaut de constituer les prémices d'un contrôle de gestion, souligne la problématique de l'étude des coûts.
Taylor est à la fois à l'origine d'un nouveau contrôle de la productivité par les normes techniques mais aussi d'un nouveau contrôle hiérarchique, en créant des postes fonctionnels.

Chandler (1977) analyse l'émergence du contrôle de gestion aux Etats-Unis comme une conséquence de l'évolution des structures organisationnelles : de 1850 à 1950, les organisations évoluent et se complexifient aux Etats-Unis ce qui nécessite de développer des méthodes d'allocation de ressources plus efficaces. Chandler (1977) illustre cette analyse par les observations d'Albert Sloan Jr (1963) chez General Motors, une des premières entreprises à avoir adopté une structure divisionnelle et à avoir mis en place un contrôle de gestion « moderne ».

Le contrôle de gestion naît ainsi du besoin de contrôler les filiales de groupes de plus en plus complexes et décentralisés : il s'appuie sur un ensemble de techniques qui concourent à un contrôle à distance des comportements sur la base d'indicateurs quantifiés. Le contrôle de gestion suppose une stratégie et des objectifs explicités et nécessite un découpage spécifique de l'organisation en centres de responsabilités.

Dans un environnement concurrentiel en croissance, le XXème siècle semble ainsi propice au développement de nouveaux outils de gestion :

- A partir de 1910, les entreprises mettent en place des techniques de calcul de coûts (Nikitin, (1992)). Le lieutenant-colonel Rimailho développe la méthode des sections homogènes qui sera consacrée dans le plan comptable général de 1947 comme la référence pour le calcul de coûts complets. Les entreprises adoptent ensuite progressivement la méthode des coûts standards.

- A partir de 1940, les entreprises françaises expérimentent le contrôle budgétaire (Berland, (1999)) : les leaders français sont Alstom, Pechiney et Saint-Gobain. Cette technique connaîtra un essor à partir des années 1950. C'est également à cette époque que les premiers tableaux de bord font leur apparition : appelés « statistiques », ils contiennent des données budgétaires et opérationnelles.

- Les années 1980 marquent la troisième phase de développement du contrôle de gestion avec l'informatisation croissante des entreprises : l'implantation de logiciels Enterprise Resource Planning (E.R.P) a contribué à renforcer le rôle du contrôleur de gestion.

L'évolution du contrôle de gestion se retrouve à travers deux définitions données à vingt ans d'intervalle par Robert Anthony, professeur à la Harvard Business School et théoricien reconnu du contrôle : si dans les années 1960, le contrôle de gestion est *« le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »* (Anthony, (1965)), il devient dans les années 1980, *« le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »* (Anthony, (1988)).

La fonction évolue ainsi d'un rôle de vérification à une mission de pilotage : aujourd'hui, les auteurs considèrent le contrôle de gestion comme un système de régulation des comportements dans une organisation exerçant une activité économique. Il intervient donc au-delà du seul domaine financier et voisine avec la direction générale de l'entreprise.

Il faut noter que le contrôle de gestion, tel que défini aujourd'hui, regroupe des techniques utilisées depuis plus d'un siècle et qui sont apparues bien avant l'émergence de la fonction, comme le calcul des coûts de revient.

Cependant, la figure du contrôleur de gestion ne semble se développer qu'à partir des années 1960 quand un ensemble cohérent de techniques a enfin émergé : l'historique du développement de la gestion budgétaire chez Saint-Gobain est de ce point de vue un bon exemple.

2. L'introduction du contrôle de gestion chez Saint-Gobain

L'exemple de Saint-Gobain permet de comprendre le contexte dans lequel le contrôle de gestion s'est imposé : le contrôle budgétaire apparaît avant la Deuxième Guerre Mondiale mais il faut attendre 1954 pour qu'il se développe pleinement. Plusieurs étapes d'évolution peuvent être distinguées :

- Les outils de gestion traditionnellement utilisés dans la Compagnie dans les années 1930 sont critiqués et ne semblent plus adaptés à la situation.
- Les deux branches opérationnelles de Saint-Gobain, les Glaceries et les Produits Chimiques, mènent de 1930 à 1940 des restructurations et modifient leur système de gestion.
- La Compagnie de Saint-Gobain souhaitant une gestion plus efficace, deux cabinets conseils sont mandatés et interviennent de 1941 à 1959, date de l'implémentation généralisée du contrôle budgétaire.
- Le contrôle budgétaire rentre dans une phase de maturité à partir de 1959 ce qui aboutit à l'émergence d'une fonction contrôle de gestion « moderne ».

a) Les outils de gestion utilisés jusqu'en 1930

Les coûts de revient représentent au début du XXème siècle le principal outil de gestion utilisé par Saint-Gobain.

Saint-Gobain a développé des procédures de calcul de ses coûts de revient au sein des deux divisions de l'époque, les Glaceries et les Produits Chimiques (Nikitin (1992)). Ils sont communiqués mensuellement aux Directions Générales des divisions ainsi qu'aux Directeurs d'usine et sont utilisés dans un but de contrôle a posteriori.
Les coûts de revient sont calculés par le service comptabilité de l'Administration Générale : le but est de comparer les performances par produit et par usine. Les comptables acquièrent un rôle stratégique d'aide à la décision et d'arbitrage : leur nombre augmente ainsi chez Saint-Gobain de 1% du total des salariés en 1867 à 2.5% en 1912 (Nikitin (1992)).

En 1933, l'utilisation des coûts de revient évolue, d'un outil de contrôle a posteriori, vers une composante du pilotage de l'activité. Un rapport interne de Saint-Gobain fait état de discussions au sujet des coûts de revient dans la branche des Glaceries[3] : les critiques qui leur sont adressées sont techniques mais questionnent également leur utilisation.
Les critiques techniques portent essentiellement sur la répartition des frais généraux mais la finalité des coûts de revient pose également question : ils permettent de calculer les marges (et donc les profits ou pertes) produit par produit mais ne permettent pas l'analyse de ces résultats selon leur origine au sein du processus de fabrication. Les propositions visent alors à décomposer les coûts de revient sur l'ensemble du processus en dégageant les grandes étapes de fabrication plaidant qu' *« il y a plus d'intérêt à connaître les rendements élémentaires que le rendement total »*[4] ; on parlerait aujourd'hui de « centre de frais ».

[3] Archives Saint-Gobain. CSG 4/289. Dossier prix de revient 1933, 4 vol.
[4] Ibid.

Les coûts de revient se positionnent presque comme une aide au pilotage et non plus seulement comme un moyen de contrôle a posteriori : ils doivent servir à déterminer sur quel stade de fabrication porter les efforts d'amélioration en décomposant la « boîte noire » du processus de fabrication. Le but poursuivi est la réduction des dépenses, ce qui implique de mieux connaître le processus ; cependant le rapport interne ne parle pas encore de centres de responsabilités et envisage encore moins de rendre les opérationnels responsables d'une partie du processus et de ses coûts.

b) L'évolution des techniques de gestion au sein des deux activités (1930-1940)

L'évolution de l'outil des coûts de revient chez Saint-Gobain s'accompagne au sein de ses directions opérationnelles de restructurations : ces opérations, menées à partir de 1930, donnent un aperçu du fonctionnement de la gestion à l'époque.
La restructuration de la branche des Glaceries sera décrite de façon plus détaillée : d'une part pour son intérêt dans la compréhension de l'outil budgétaire mais aussi parce que cette division est à l'origine de Saint-Gobain Glass, entité au sein de laquelle j'ai effectué mon apprentissage.

- Saint-Gobain, la réforme de la branche des Produits Chimiques

La Compagnie de Saint-Gobain confie en 1933 une mission de conseil à un cabinet d'ingénierie pour mener une restructuration de cette division.
Ce cabinet a décrit dans ses rapports les modes de gestion de l'époque à travers trois entités : la Direction Générale des Produits Chimiques, la Direction des Usines et la Direction Générale des Activités Commerciales.

Un rapport du 22 Février 1934[5] conclut *« qu'il existe déjà pour chaque produit des prévisions de vente et de fabrication ainsi que des prévisions de prix de revient. Il serait donc très facile en régularisant les prévisions de prix de vente d'avoir une prévision complète annuelle ou semestrielle des résultats des produits chimiques »*.

Ce rapport constitue un plaidoyer en faveur de la mise en place d'un système de contrôle budgétaire. Des tentatives d'implémentation d'un tel système ont peut-être été faites, un contrôle naissant a peut-être pu être observé mais on ne parle plus de contrôle budgétaire dans la branche des Produits Chimiques avant 1939.

- Saint-Gobain, la réforme de la branche des Glaceries

Au-delà des critiques déjà évoquées au sujet des coûts de revient, les responsables sont noyés sous le volume d'informations générées et les rapports sont soit trop détaillés, soit trop globaux. La Direction Générale des Glaceries engage alors une restructuration et souhaite développer un outil plus adéquat.

[5] Archives Saint-Gobain. CSG 293/539. Mission de Lacoin

Tout d'abord, en 1938, une structure quasi divisionnelle est adoptée :

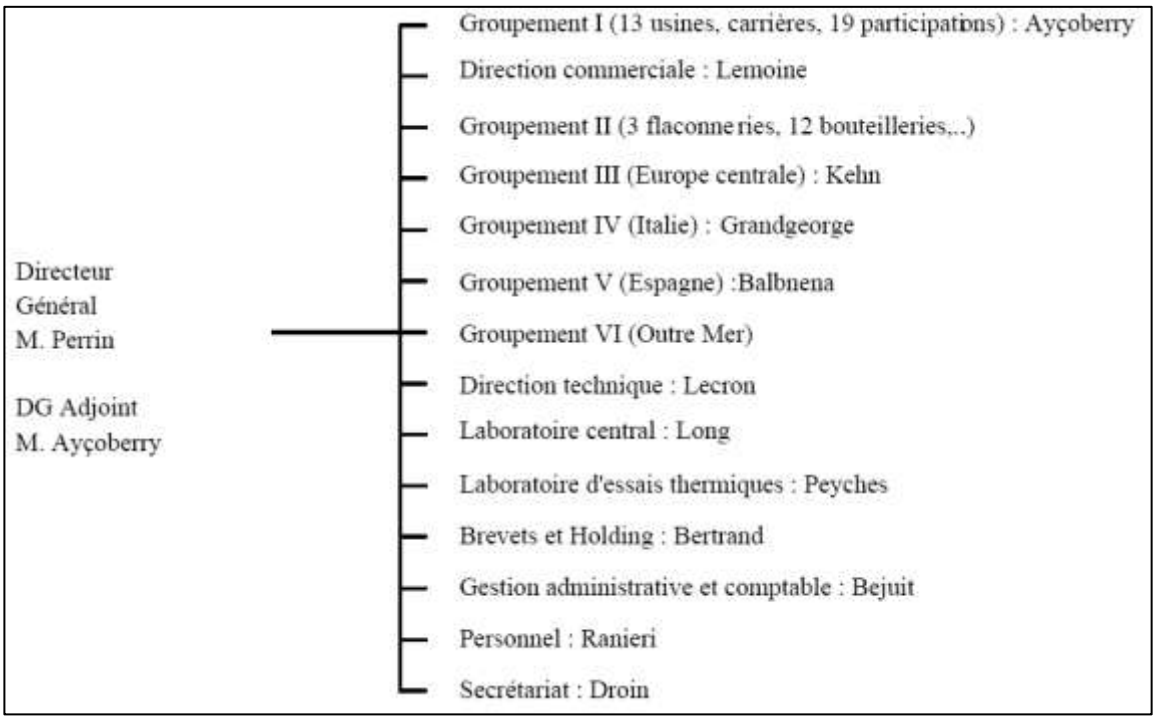

Directeur
Général
M. Perrin
DG Adjoint
M. Ayçoberry
Groupement I (13 usines, carrières, 19 participations) : Ayçoberry
Direction commerciale : Lemoine
Groupement II (3 flaconneries, 12 bouteilleries,..)
Groupement III (Europe centrale) : Kelin
Groupement IV (Italie) : Grandgeorge
Groupement V (Espagne) :Balbnena
Groupement VI (Outre Mer)
Direction technique : Lecron
Laboratoire central : Long
Laboratoire d'essais thermiques : Peyches
Brevets et Holding : Bertrand
Gestion administrative et comptable : Bejuit
Personnel : Ranieri
Secrétariat : Droin

Figure 1 : Structure de la Division des Glaceries en 1938[6]

Deux services sont particulièrement importants dans l'optique d'un contrôle budgétaire : la Direction Centrale des Usines rattachée au groupement I des usines ainsi que le Service Gestion Administrative et Comptable.

- La création de la Direction Centrale des Usines :

  Ce nouveau service doit alléger le travail du Directeur de groupement et rend des comptes à la Direction Générale des Glaceries : il s'agit d'une *« délégation par la Direction Générale d'une partie de ses pouvoirs ». « La Direction Centrale des Usines (...) apportera des informations et des avis, non seulement contrôlés, mais surtout groupés, comparés et interprétés, concernant l'activité des établissements et leurs possibilités présentes et à venir ».* Les tâches assignées à cette direction regroupent : *« le contrôle de la concordance entre les prévisions et les réalisations mais aussi le redressement des écarts défavorables et l'amélioration des écarts favorables ».* Ces définitions recoupent les rôles du contrôle budgétaire mais il n'est pas administré par un véritable service d'état-major.

- La création du Service de Gestion Administrative et Comptable

  La création de ce service, au sein de la branche des Glaceries, représente un quasi « coup d'état » en 1939 [7] : alors que la fonction financière est rattachée au Comité de Direction de la Compagnie de Saint-Gobain, la Direction Générale des Glaceries souhaite créer un « Service de Gestion Administrative ».

[6] Archives Saint-Gobain CSG 293/464
[7] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise « Organisation 1939 des usines et contrôle des filiales ».

L'organisation de Saint-Gobain peut être représentée à l'époque par le schéma suivant :

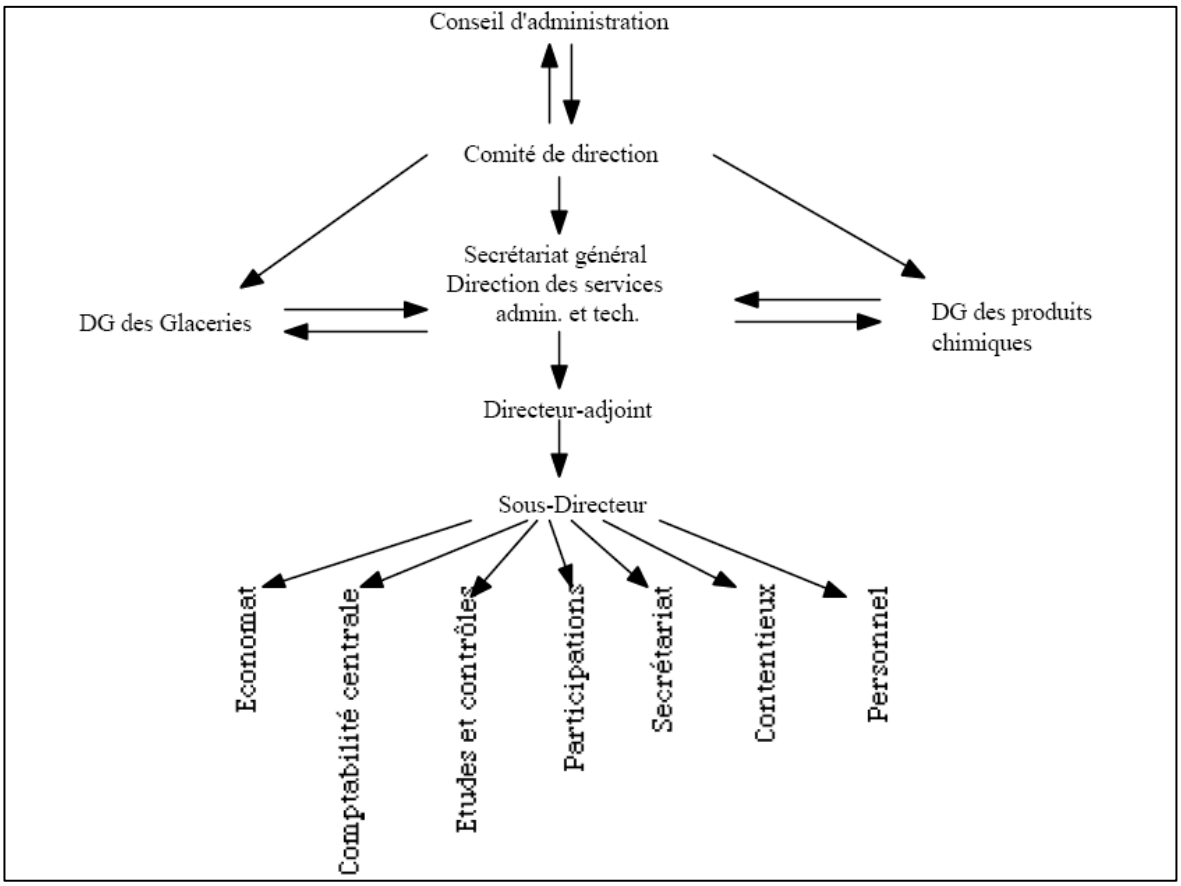


Figure 2 : Organigramme de Saint-Gobain en 1939[8]

La société dispose à l'époque de services d'état-major fonctionnant pour le Comité de Direction : les services « Comptabilité Centrale » et « Etude et contrôles » regroupent ce que nous appelons aujourd'hui contrôle de gestion.

Le chef du nouveau Service de Gestion Administrative de la Direction des Glaceries[9] *« joue le rôle de conseil du Directeur Général dans les problèmes financiers. Il doit l'alerter et attirer son attention sur les particularités et les anomalies concernant les résultats, les prix de revient, la situation financière des filiales. Le service doit réunir tous les renseignements et la documentation permettant au Directeur Général d'être tenu au courant de la situation des affaires : études, statistiques et rapports financiers sur la marche des affaires de la Compagnie et des filiales, présentation des budgets, évolution des prix de revient (...) une mission de contrôle et d'études des prix de revient. Ces missions, en dehors du contrôle qu'elles exerceraient, permettraient d'unifier dans les détails le mode d'établissement des prix de revient ».*

Les comptables du siège rendent alors compte à l'administration centrale mais ils n'aident pas les Directions Générales dans leur conduite d'activité.
La Direction des Glaceries demande donc le développement d'un véritable service d'aide au pilotage plutôt que d'un simple « contrôle-sanction ».

[8] Ibid
[9] Ibid.

Les réactions à cette création sont vives, notamment au sein du service « Contrôle et Etudes » du siège social, créé en 1938 et rattaché au Secrétariat Général. Son responsable explique dans une note que ce service supplémentaire serait en double emploi par rapport à ceux préexistants.
La Direction Générale des glaceries est cependant laissée libre de maintenir sa nouvelle structure.

Ces évolutions au sein des deux branches opérationnelles correspondent à une plus forte complexité des affaires : multiplication des filiales, augmentation de leur taille, accroissement du nombre de règlements fiscaux, commerciaux et monétaires...

- Saint-Gobain, les rapports avec les Directions Générales

Ainsi, au début des années 1940, chaque Direction Générale reçoit des rapports afin de contrôler son activité : la Direction Générale des Glaceries reçoit le cahier des pièces comptables, les feuilles de coûts de revient, les rapports de performance technique ainsi que les produits et résultats de chaque glacerie trimestriellement.
Ces différents rapports ont été normés par la Compagnie de Saint-Gobain[10] ce qui souligne la difficulté à comparer les résultats de différentes usines : des chiffres identiques sont interprétés différemment selon les services. Les problématiques d'harmonisation des pratiques et d'homogénéité émergent déjà à l'époque : le service « Contrôle et Etudes » ne souhaite d'ailleurs pas décentraliser ce suivi afin d'assurer son homogénéité.

Ces modifications au sein des deux branches opérationnelles de Saint-Gobain sont le signe que les dirigeants, à la fois des branches opérationnelles (Chimie et Glaceries), mais aussi de la Compagnie n'étaient pas satisfaits du système de gestion.
A partir de 1940 vont intervenir deux cabinets-conseils pour accompagner Saint-Gobain vers une gestion plus moderne.

c) Le rôle du cabinet d'ingénieurs-conseils Heranger (1941-1946)

Le président Hély d'Oissel n'est pas satisfait de la manière dont fonctionne la Compagnie de Saint-Gobain. Il souhaite en 1941 alléger les procédures de gestion qui sont devenues trop lourdes et complexes : le Cabinet Heranger travaille dans cette optique jusqu'en 1946[11].
La mission Heranger va proposer deux leviers d'action à la Compagnie : une modification de son organisation ainsi qu'une nouvelle conception du contrôle budgétaire.

Concernant l'organisation, le cabinet travaille sur l'organigramme interne des deux entités opérationnelles, Glaceries et Produits Chimiques. Les principaux impacts concernent la branche des Produits Chimiques, sans doute à cause de la réorganisation d'ampleur déjà effectuée au sein de la Direction des Glaceries.

[10] Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Notamment le document « Instructions pour l'établissement des rapports techniques et des prix de revient du 31 Décembre 1937 ».
[11] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. « Organisation HERANGER ».

Trois pôles sont ainsi créés au sein de la branche Produits Chimiques pour obtenir une structure fonctionnelle : la production, les ventes et les services d'état-major. Le cabinet Heranger propose la structure suivante :

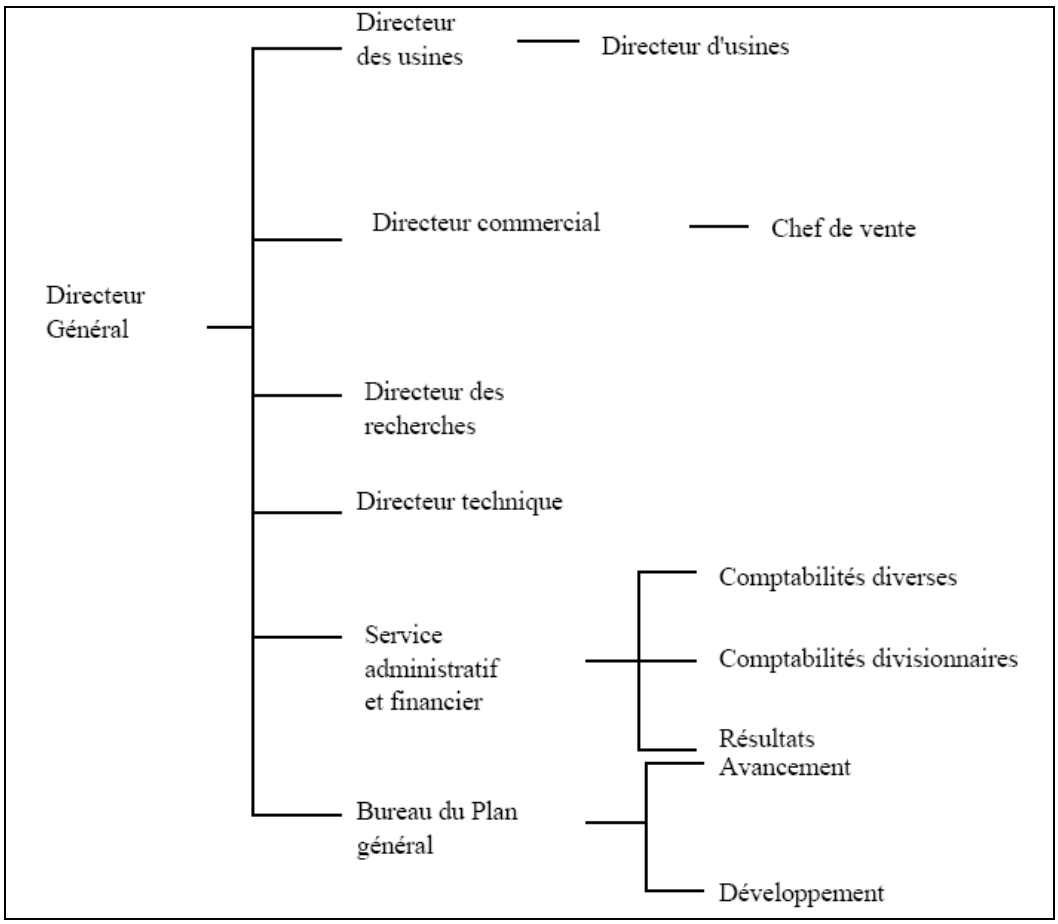


Figure 3 : Structure de la Division Produits Chimiques en 1945[12]

Deux nouvelles composantes faisant leur apparition, lors de cette restructuration, seraient, aujourd'hui, considérées comme des branches du contrôle de gestion :

- La création du Bureau du Plan Général

  Le Bureau du Plan Général est chargé des prévisions de vente et de production : l'exécution du plan de fabrication est ensuite du ressort du Directeur d'usine qui doit s'assurer de la qualité, contrôler le coût de revient et respecter les délais prévus.

- La création du Service Administratif et Financier

  Ce service s'occupe des comptabilités divisionnaires et des coûts de revient. Il établit, en collaboration avec les usines, leurs budgets et agit auprès du Directeur Général comme un conseiller technique. Il est de plus l'agent de liaison de l'administration centrale de la Compagnie sur les questions comptables et financières.

[12] Ibid

Ainsi, suite aux recommandations du cabinet Heranger, chacune des deux divisions (Glaceries et Produits Chimiques) dispose d'un Service Adjoint Administratif et Financier ainsi que d'une Direction Centrale des Usines. Le bureau du Plan n'est pas mentionné dans la branche Glaceries, la Direction Centrale des Usines étant chargée de ce travail.
A quelques différences près, les structures sont identiques dans les deux divisions opérationnelles.

La mission Heranger impulse également une nouvelle vision du contrôle budgétaire. Voici la définition des budgets[13]donnée par ce cabinet : *« Etablir le budget d'une usine pour une période donnée, c'est, l'activité des divers ateliers étant fixée pour cette période, déterminer les charges d'exploitation pour réaliser ce programme ».*
Il faut noter ici que l'établissement du budget suppose que la Direction Générale ait communiqué, au préalable, les programmations de fabrication, point problématique identifié par Emmanuelle Voisine au sujet du processus budgétaire de Saint-Gobain Glass.

Suite aux propositions du cabinet, les deux Directions Générales établissent un contrôle budgétaire mensuel : le processus est alors sous contrôle atelier par atelier.

Produits fabriqués	Quantités fabriquées		Prix de revient total unitaire		Prix de revient technique unitaire	
	Réelle	Prévu	Réel	Standard	Réel	Standard

Figure 4 : Contrôle des fabrications chez Saint-Gobain[14]

Les ateliers productifs sont également suivis via un relevé d'heures de marche et de frais d'inaction afin de piloter le couple niveau d'activité / frais généraux.

Il est toutefois délicat de savoir si, à l'issue de la mission Heranger, ces préconisations ont été suivies d'effets durables. De l'aveu même du président de la Compagnie de Saint-Gobain, la mission est un échec. Le cabinet a toutefois réussi à imposer de façon pérenne la réorganisation proposée de la branche des Produits Chimiques. Les préoccupations de l'époque sont alors différentes, le manque de salariés qualifiés étant plus préoccupant.

Le système de gestion de Saint-Gobain ne connaît ensuite pas de profondes modifications jusqu'en 1954, date à laquelle un nouveau cabinet-conseil est missionné

[13] Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Document « Réforme de la comptabilité industrielle, motifs et idées directrices de la nouvelle méthode », suivi du manuel d'instructions détaillées.
[14] Archives Saint-Gobain CSG 06/06. Instructions détaillées du 08/01/1946

d) Le rôle de l'Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale (1954-1959)

A l'origine de cette démarche, les voyages de certains dirigeants de la Compagnie de Saint-Gobain aux Etats-Unis vont bouleverser les pratiques de Saint-Gobain.

La Compagnie lance en 1952 un nouveau programme d'implantation du contrôle budgétaire dans ses usines. L'état du contrôle budgétaire y est alors le suivant : un coût de revient moyen prévisionnel est calculé pour l'année et comparé mensuellement au réel. Le chef du service « Contrôle et Etudes », reproche à cette pratique l'absence de structures de responsabilité ainsi que le manque de recherche d'économies.

En 1954, malgré les efforts menés par la compagnie, le contrôle budgétaire reste imparfait.

Les premiers succès rencontrés par l'IOIC, en matière de contrôle budgétaire, sont enregistrés sur les sites de Saint-Gobain (1955, usine de canalisation), Chantereine (1956, usine de production de verre) et Chalon-sur-Saône (1957, usines de production d'emballage verrier). La mise en place du contrôle budgétaire s'effectue de façon identique sur tous les sites de production : il faut déterminer les principales étapes de fabrication afin de constituer des centres de frais et de définir des niveaux d'activité standards.
Ce travail doit mettre ensuite en évidence les écarts imputables à chaque responsable : il y a une progression par rapport au système précédent qui détectait les écarts mais sans en imputer la responsabilité.

Le réel et le budgété pouvant différer de par le niveau d'activité, l'IOIC préconise la mise en évidence de deux écarts : l'écart technique, en rapport avec la gestion de la ligne de production, et l'écart commercial, dû à la variation de l'activité de l'entreprise. Cette proposition se rapproche des techniques utilisées aujourd'hui avec l'implémentation de la méthode des coûts standards et le suivi mensuel des écarts d'exploitation (cf Annexe A sur les écarts d'exploitation chez Saint-Gobain).

A l'issue de la mission de l'IOIC, la diffusion du contrôle budgétaire n'est pas encore parfaite dans toutes les divisions : ces dernières ne parlent pas le même langage et des problèmes d'harmonisation doivent encore être réglés.

Il est cependant certain que cet outil est utilisé dans les usines de la Compagnie de Saint-Gobain et y est accueilli très favorablement par les ingénieurs, qui y voient un réel moyen de contrôle de leur activité.

Le contrôle budgétaire est entré dans une phase de maturité : à partir de 1960, il ne s'agira plus que de convaincre toutes les filiales de la Compagnie de Saint-Gobain de l'adopter.

e) L'émergence d'un contrôle de gestion moderne (1959-1970)

Le 1er Janvier 1959, une structure divisionnelle sera adoptée par la Compagnie de Saint-Gobain et des centres de responsabilités créés sur l'ensemble des sites industriels.

Cette nouvelle structure est composée d'une Direction Générale, de cinq Divisions et de quatre Départements Fonctionnels, dont un Département Financier.
La nouvelle organisation est moderne car l'ensemble de la Compagnie est maintenant piloté par une « vraie » Direction Générale et non plus par une « Haute Direction » supervisant deux Directions Générales opérationnelles.

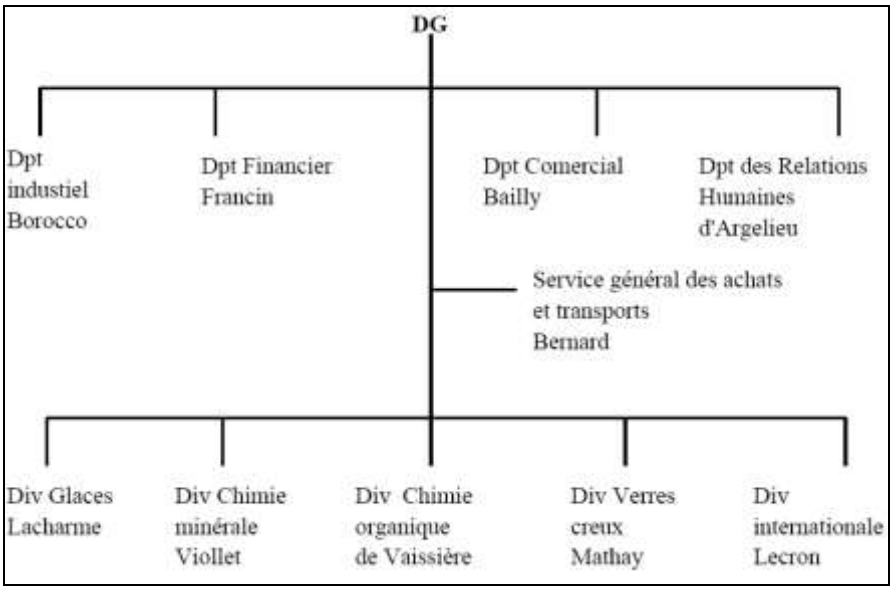


Figure 5 : Structure adoptée par la Compagnie de Saint-Gobain après 1959 [15]

Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire relève du Service Contrôle et Etudes qui est intégré au Département Financier, et non plus au Secrétariat Général.
Le rattachement au Département financier démontre ici une influence américaine : aux Etats-Unis, le Treasurer assume trois fonctions comptables (comptabilité générale, analytique et fiscale) et deux fonctions financières (coûts de revient et contrôle budgétaire). Il apparaît ainsi naturel de rattacher le contrôle budgétaire à la Direction Financière.

A la fin des années 1950, le contrôle budgétaire connaît un nouveau souffle chez Saint-Gobain, comme en témoigne la conférence du 24 Janvier 1959 tenue par l'ingénieur Milochevitch. Il rappelle le *« besoin qu'il y a à être guidé dans sa gestion »*[16].
Pour cela, les coûts de revient permettent un contrôle de l'efficience des services, une valorisation des stocks en magasin, l'établissement de coûts prévisionnels ainsi que le contrôle des résultats financiers.
A travers ce discours, il est possible de retracer les origines du contrôle budgétaire au sein de la Compagnie de Saint-Gobain : du coût de revient comme élément insuffisant de pilotage de

[15] Archives Saint-Gobain SGV Hist 7/01
[16] Archives Saint-Gobain. SGV 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. « Comptabilité industrielle et gestion budgétaire ». Conférence du 24 Janvier 1959 par M.Milochevitch. Formation de jeunes ingénieurs.

l'entreprise, préoccupation introduite dès 1933, à l'étude par centres de frais des variations de coûts, en passant par la notion de responsabilité dans les écarts d'exploitation.
La pratique du contrôle budgétaire s'est ainsi enrichie d'un nouvel outil, les écarts, qui ne constituent plus seulement la constatation d'un dépassement de budget mais également une analyse des causes de celui-ci.

En 1962, la gestion budgétaire est effective dans l'ensemble des activités de production et commence à se diffuser dans les entités de distribution de matériaux de la Compagnie de Saint-Gobain.

Il est à noter par la suite que les responsables de la compagnie préféreront le terme « gestion budgétaire » à celui de « contrôle budgétaire », le second donnant une image plus coercitive.

A la fin des années 1960, un système de gestion budgétaire moderne semble s'être mis en place chez Saint-Gobain mais de nouveaux problèmes émergent : les usines ne fonctionnant plus à pleine capacité, les séries étant trop courtes et le mix produit variable, le fonctionnement du contrôle de gestion pose à nouveau question.
J'ai pu constater au cours de mon apprentissage que ces problématiques restent très actuelles, notamment lorsqu'on souhaite comparer les performances techniques et financières d'un même type de ligne de production dans deux usines différentes.

Après avoir détaillé l'introduction progressive du contrôle de gestion chez Saint-Gobain, il est intéressant de présenter son fonctionnement actuel au sein d'un groupe dont le périmètre et les activités se sont grandement diversifiés.

3. Le contrôle de gestion aujourd'hui chez Saint-Gobain

a) L'organisation de la gestion financière

L'organisation du groupe n'a que peu évolué depuis les années 1960 mais les activités se sont diversifiées de façon importante, menant à la création de quatre pôles opérationnels et non plus deux comme dans les années 1950.

➢ Le groupe Saint-Gobain

Saint-Gobain est un groupe industriel diversifié dont le fonctionnement repose sur la décentralisation.
Le groupe est ainsi organisé autour de trois entités fonctionnelles distinctes :

- La Compagnie de Saint-Gobain regroupe la Direction Générale ainsi que des Directions Fonctionnelles.

- Les Délégations Générales représentent l'ensemble des activités du groupe dans les pays où il est implanté et coordonnent les actions des différentes sociétés de Saint-Gobain

- Les Pôles opérationnels, qui regroupent les activités de Saint-Gobain, ont chacun la responsabilité de leur stratégie au plan mondial.

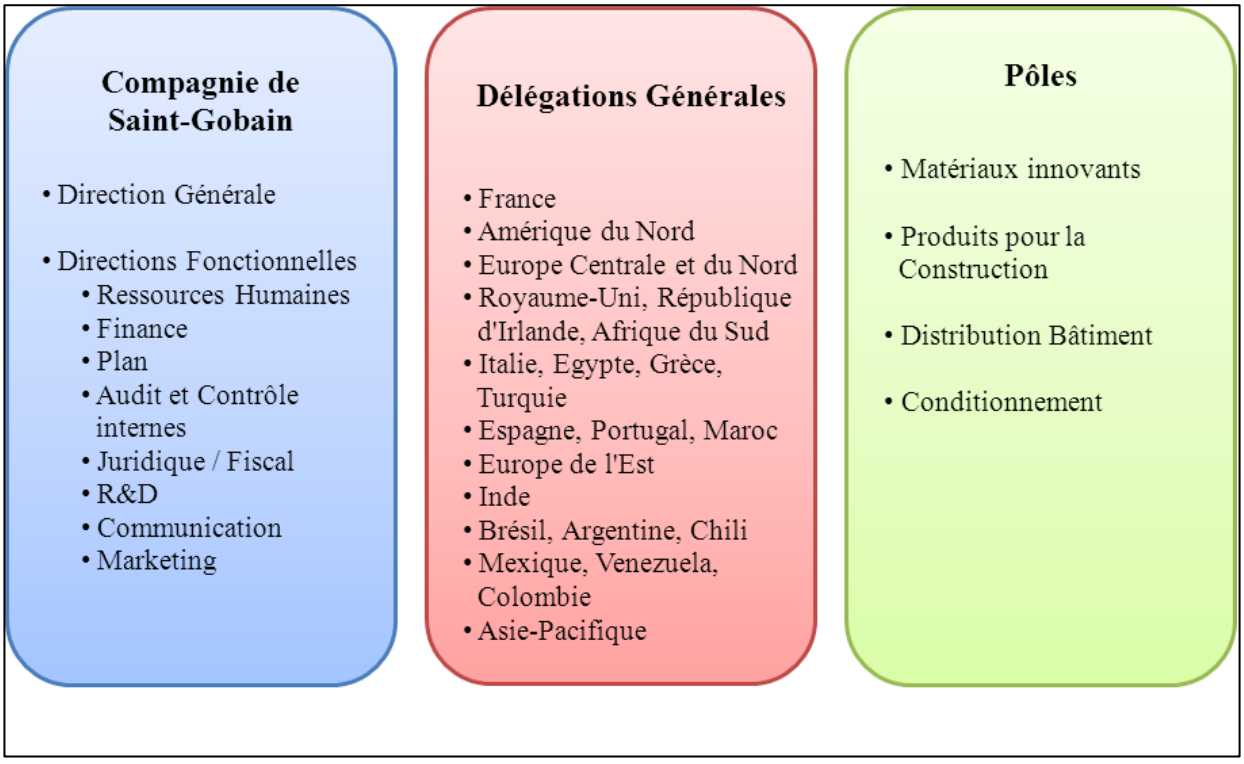


Figure 6 : Organisation actuelle de Saint-Gobain

➢ La gestion financière

Le premier rôle des équipes financières est d'établir des comptes justes et fidèles à la marche des activités. Les priorités d'action de Saint-Gobain peuvent ensuite être suivies : programme d'augmentation des prix, contrôle strict des coûts (matières premières, énergie, production, distribution, fonctionnement), maîtrise des flux de trésorerie et du Besoin en Fonds de Roulement (B.F.R), suivi du coût des investissements et des acquisitions.

La Direction Financière de la Compagnie de Saint-Gobain couvre les domaines suivants :

Comptabilité statutaire des entités Consolidation Doctrine groupe	Contrôle de gestion Contrôle interne et financier	Suivi des engagements Suivi des actifs financiers Gestion des cadres financiers

Figure 7 : Grandes activités de la Direction Financière de la Compagnie de Saint-Gobain

Pour assurer ces différentes fonctions, la Direction Financière de la Compagnie s'appuie sur l'ensemble des services financiers du groupe :

- Au sein des entités (Saint-Gobain Glass, Saint-Gobain Isover...), la gestion financière est placée sous la responsabilité du Directeur Administratif et Financier (D.A.F) qui doit assurer la validité des comptes sociaux, des déclarations fiscales et sociales dans le respect des normes pays et des doctrines du groupe. Le D.A.F s'appuie sur une Direction Comptable ou délègue ces activités à un Centre de Services Partagés (C.S.P).
  Il s'appuie également sur le Contrôle de gestion de l'entité dont la responsabilité couvre : la procédure budgétaire, l'établissement du plan d'activité à 5 ans, l'analyse des résultats mensuels et des écarts entre réel et budget, le contrôle des coûts de revient ainsi que le suivi des projets d'investissements.

- Les Pôles (Matériaux Innovants, Produits Pour la Construction, Distribution Bâtiment, Conditionnement) assurent la gestion des filiales qui leur sont rattachées. Chaque Pôle a une gestion centralisée du contrôle de gestion, de la consolidation ainsi qu'un contrôle financier en charge des autorisations d'investissement à demander auprès de la Compagnie pour tout projet supérieur à 1 Million €. Le suivi des résultats des Pôles est assuré lors de réunions mensuelles entre la Direction Financière du Pôle et la Direction de la Gestion Financière de la Compagnie.

- Les Délégations assurent aussi un contrôle financier de leur zone, établissent des tableaux de bord mensuels des résultats et participent à des réunions mensuelles avec la Direction Financière de la Compagnie.

- Au niveau de la Compagnie de Saint-Gobain, le service de la Doctrine émet les règles et procédures comptables à suivre et supporte les Pôles dans leurs décisions financières.

Au sein de ces différentes entités, le contrôle de gestion occupe une place importante, aussi bien dans sa composante de contrôle que d'aide au pilotage des activités.

b) La fonction contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion est le spécialiste de la planification et de la gestion de l'entreprise : sa mission est d'élaborer les prévisions budgétaires et de mettre en place des procédures de contrôle. Il doit être un partenaire actif dans la création de valeur de l'entreprise et s'assurer que toutes les décisions sont prises en fonction de la réalité financière. Le contrôleur est à l'interface des différentes fonctions de l'entreprise et son action ne se borne pas au strict domaine financier, comme le souligne le diagramme ci-dessous :

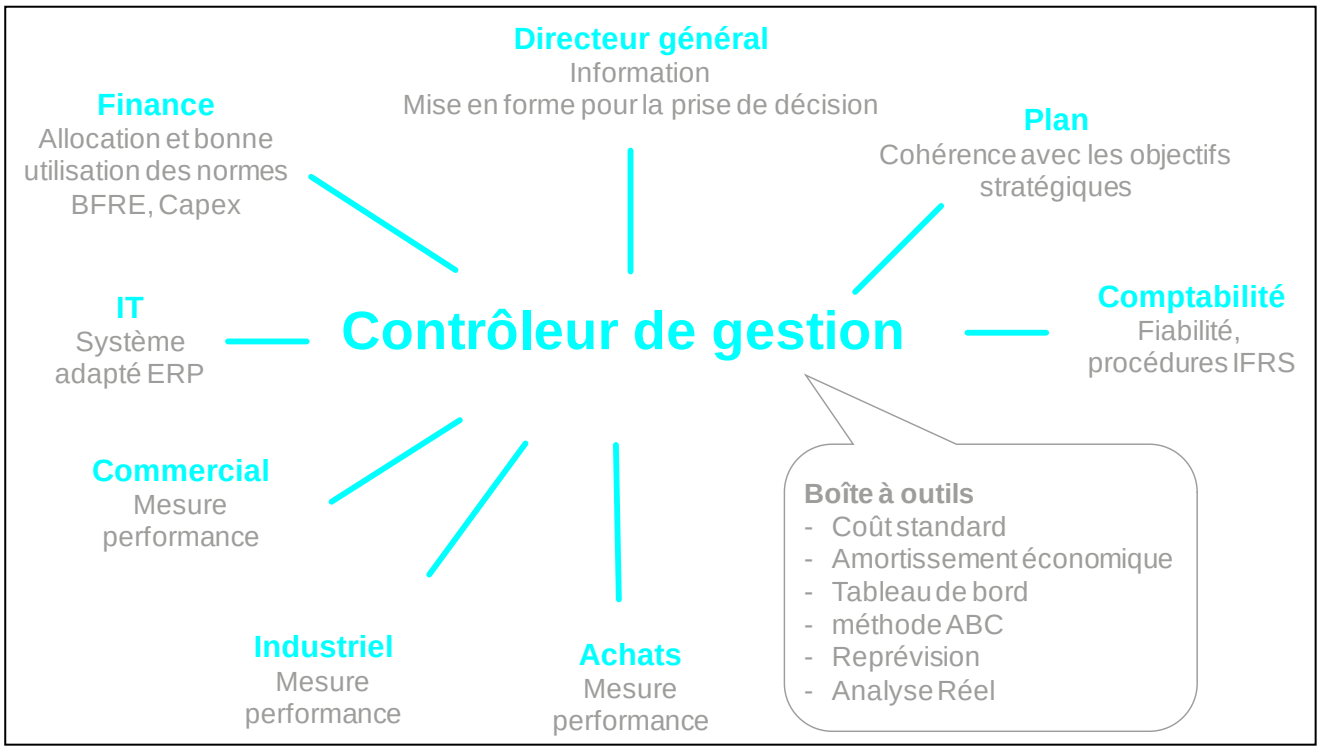


Figure 8 : Positionnement et missions du contrôleur de gestion [17]

Les missions du contrôleur de gestion telles que définies par la Compagnie de Saint-Gobain s'organisent autour des activités suivantes :

- *Cycle prévisionnel annuel* : ce poste regroupe l'animation du processus budgétaire annuel incluant le Budget à établir pour l'année ainsi que les reprévisions, qui sont des actualisations faites en cours d'année (« reforecast », RF).

  Lors de la phase budgétaire, le contrôleur de gestion doit notamment travailler sur les volumes de production et les prévisions de vente mais aussi sur le calcul des coûts de revient standards ainsi que l'établissement des prix de cession.

[17] Capex : Capital Expenditures (Dépenses d'investissement)
Méthode ABC : méthode de gestion basée sur l'analyse des activités d'une entreprise
IFRS : International Financial Reporting Standards

- *Plan d'activité* : un plan à 5 ans est établi chaque année dans chaque activité mais celui-ci est plus ou moins chiffré selon l'orientation donnée par la Direction Générale de l'activité à son contrôle de gestion.

- *Clôtures et reportings mensuels* : la clôture mensuelle est ici une clôture du « contrôle de gestion » et non une clôture comptable. Il s'agit, dans un premier temps, de vérifier la cohérence des données puis d'effectuer la clôture technique des systèmes d'information (SAP, Business Object…).

  Les reportings répondent à la fois aux demandes de « clients locaux » (Directeur d'usine ou Directeur Administratif et Financier) mais aussi de « clients centraux » via des reportings groupe.

  Les reportings « locaux » incluent l'analyse des écarts d'exploitation (cf Annexe A), l'analyse des Résultats Bruts Commerciaux (R.B.C), le suivi des frais généraux…
  Ces analyses et commentaires mensuels sont présentés en local mais aussi aux Directeurs pays ou société selon les cas.

  Les reportings « groupe » ont pour rôle de transmettre, via le système d'informations financières, les données servant à l'établissement des comptes consolidés.

- *Analyses à la demande* : ce poste reprend la composante d'aide au pilotage de l'activité du contrôle de gestion. Selon les postes, ces analyses peuvent porter, par exemple, sur des études détaillées de R.B.C, des études de coûts d'achat ou bien alors sur des analyses stratégiques des capacités industrielles. Le contrôleur de gestion remplit ici un rôle très gratifiant d'aide à la décision, que ce soit auprès de la Direction de l'usine ou bien de la Direction Générale d'un pays ou d'une société.

D'autres activités se greffent à ces missions principales du contrôle de gestion comme le suivi des investissements, en collaboration avec la Direction Industrielle et le Directeur des Investissements, des activités de soutien aux activités comptables, le suivi de programmes d'amélioration continue ainsi qu'une implication dans le contrôle interne. Ces activités supplémentaires prises en charge par le contrôleur de gestion seront plus détaillées en II.2.a).

Au travers de ces différentes activités, trois grands axes de travail émergent pour le contrôleur de gestion : des activités prévisionnelles (Budget, Reprévisions, Plan à 5 ans), des activités de reporting ainsi que des missions d'analyses et de conseil.

Selon une étude menée en 2010 par l'Association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion (D.F.C.G), la répartition horaire entre ces postes d'activité est la suivante :

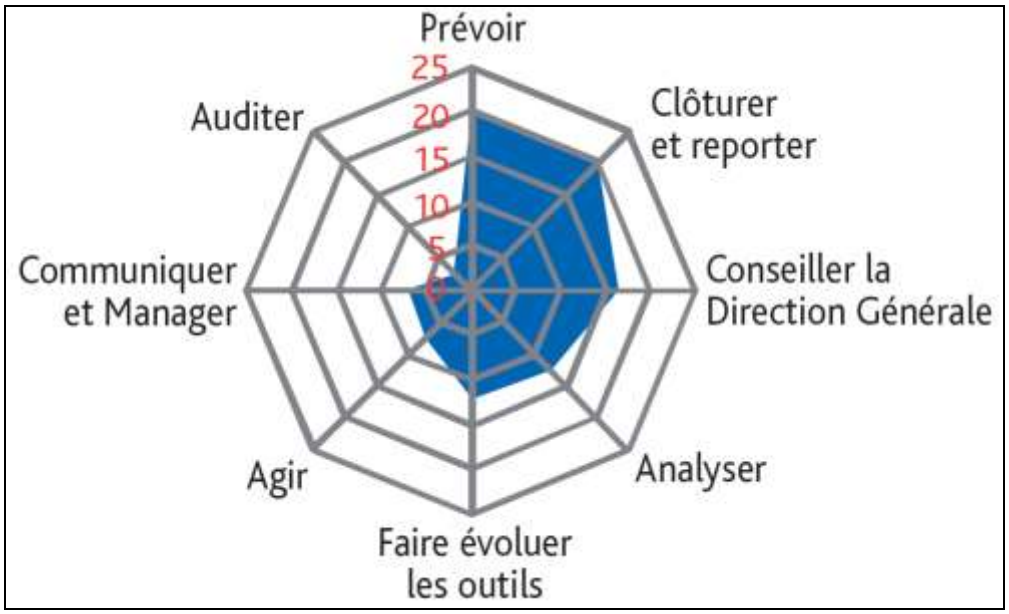


Figure 9 : Répartition du temps d'activité des contrôleurs de gestion[18]

Il faut également distinguer trois types principaux de poste en contrôle de gestion chez Saint-Gobain :

- Le contrôleur de gestion industriel, chargé d'un ou plusieurs sites ;
- Le contrôleur de gestion pays ou société (Saint-Gobain Glass Benelux, Saint-Gobain Glass UK…) ;
- Le responsable de contrôle de gestion ou bien contrôleur de gestion central d'une entité (Saint-Gobain Glass, Saint-Gobain Sekurit, Saint-Gobain Abrasifs…).

L'étude menée dans ce mémoire est axée sur les métiers de contrôleur de gestion industriel, contrôleur de gestion pays ou société et enfin responsable du contrôle de gestion central.

[18] DFCG (2010)

c) La méthodologie de l'étude

Ce mémoire présente une démarche exploratoire d'analyse du rôle du contrôle de gestion au sein du groupe Saint-Gobain et plus précisément son positionnement chez Saint-Gobain Glass.

La méthodologie adoptée se base sur des interviews semi-directifs conduits à l'aide d'un guide d'entretien. Ce guide d'entretien, disponible en Annexe B, a pour but, à travers différentes rubriques, d'identifier les dimensions clivantes du métier et de caractériser son positionnement au sein des différentes entités de Saint-Gobain.

Les questions portent sur les missions affectées au contrôle de gestion, les activités quotidiennes du contrôleur, ses interlocuteurs et « clients », les caractéristiques de l'activité influençant les pratiques du métier, les profils et évolutions types des contrôleurs…

Neuf entretiens ont été menés auprès de divers profils de contrôleurs de gestion (en usine, au sein d'une Direction Pays ou bien d'une Direction Générale).

Ces contrôleurs, qui ont accepté de me recevoir, travaillent dans différentes entités du groupe Saint-Gobain et font tous partie du Pôle Matériaux Innovants.

Voici les profils des personnes rencontrées :

- Au sein de *Saint-Gobain Glass*, production de verre plat à destination du marché du bâtiment :

- M. B., Contrôleur de gestion France : après une expérience en contrôle financier chez Saint-Gobain Achats, celui-ci a pris la responsabilité du contrôle de gestion France.
- Mme O., Responsable du contrôle de gestion international : après des expériences en contrôle de gestion à l'extérieur du groupe, notamment chez Danone, celle-ci a pris des responsabilités financières chez Lapeyre (Pôle Distribution Bâtiment).
- Mme P., Contrôleuse de gestion du centre de R&D de Compiègne, a occupé la fonction de Contrôleuse de gestion France auparavant.
- Mme T., Contrôleuse de gestion industrielle du site de Chantereine : après une première expérience de contrôle de gestion commercial, celle-ci a pris la responsabilité d'un des trois sites de production en France.
- Mme V., Responsable du C.S.P de Saint-Gobain Benelux, a occupé auparavant la responsabilité de Directrice Administrative et Financière Benelux.

- Au sein de *Saint-Gobain Sekurit*, production de verre à destination du marché du transport :

- Mme D., Responsable du contrôle de gestion international : après une première expérience comme contrôleuse de gestion industrielle, celle-ci a pris des responsabilités pays avant de devenir responsable du contrôle de gestion.

- Au sein de *Saint-Gobain Abrasifs*, production de matériaux abrasifs :

- M. J., Contrôleur de gestion Meules Minces et Abrasifs BTP : après avoir été contrôleur de gestion industriel, celui-ci a évolué vers un poste de contrôleur de gestion fonctionnel, rattaché auprès d'un Directeur Administratif et Financier, pour enfin prendre des responsabilités de contrôleur de gestion d'une ligne de produits.

- Au sein de *Saint-Gobain Autover*, production de vitrage de spécialité pour le marché du transport :

- Mme R., Responsable du contrôle de gestion de la Division Transports : après des responsabilités de contrôle de gestion chez Saint-Gobain Sekurit en Allemagne, celle-ci a pris la tête du contrôle de gestion central.

- Au sein de la *Compagnie de Saint-Gobain*, holding du groupe Saint-Gobain :

- M. SC., Responsable du projet Symphonie Controlling : après des responsabilités de contrôleur de gestion au sein de Lapeyre (Pôle Distribution Bâtiment), celui-ci a pris la tête du projet Symphonie lorsqu'il s'est tourné vers la fonction contrôle de gestion.

Les personnes interviewées occupent ou ont occupé une des trois fonctions suivantes : Contrôleur de gestion industriel, Directeur Administratif et Financier d'un site de production, Contrôleur de gestion pays ou bien Responsable du contrôle de gestion central d'une activité.

Nous pouvons donc analyser le panel de personnes interrogées comme suit :

Contrôleur de gestion industriel	Contrôleur de gestion pays	Contrôleur de gestion central
M. J. Mme T. Mme V.	M. B. Mme P.	Mme D. M. J.[19] Mme O. Mme R.

Figure 10 : Panel de personnes interviewées

L'ensemble des entretiens a été enregistré ce qui donnera lieu à des verbatim tout au long du mémoire afin d'appuyer l'analyse et l'argumentation.

[19] A été à la fois contrôleur de gestion industriel en début de carrière et occupe à présent un poste en central de contrôleur de gestion produit

II. Le positionnement actuel de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain

L'étude du positionnement de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain s'appuie sur un cadre théorique : la typologie développée par Caroline Lambert et Samuel Sponem en 2009.

Après une présentation succincte de ce cadre d'analyse ainsi que des 3 typologies les plus pertinentes pour notre étude, les résultats des entretiens menés seront synthétisés en fonction des postes occupés par les contrôleurs de gestion.
Le fonctionnement du contrôle de gestion mis en évidence lors de mes entretiens sera ensuite analysé en faisant appel au cadre théorique de Lambert et Sponem (2009).

1. Une typologie du fonctionnement du contrôle de gestion

Caroline Lambert et Samuel Sponem (2009) ont proposé une typologie de la fonction contrôle de gestion et des missions qui sont alors assignées au contrôleur.
Quatre fonctionnements types sont mis en évidence : la fonction contrôle de gestion « discrète », « garde-fou », « partenaire » et « omnipotente ».

Les fonctions contrôle de gestion « garde-fou », « partenaire » et « omnipotente » semblent particulièrement pertinentes pour analyser les pratiques chez Saint-Gobain ; ainsi, elles seront présentées de façon plus détaillée.

a) La fonction contrôle de gestion « discrète »

La fonction contrôle de gestion « discrète » est associée à une logique marketing dominante : les entreprises évoluent sur des marchés à fort potentiel et sont orientées vers l'innovation et la différenciation produit.

Selon les entretiens menés par Lambert et Sponem (2009) : *« Nous, les chefs de produits, nous ne sommes pas super-impliqués dans les trucs financiers. Nous, on est les gestionnaires opérationnels et stratégiques : où va ta marque ? (…). Donc, tu fais ça, et puis tu gères quand même tes coûts ».*

Les objectifs fixés n'incitent pas les salariés à accorder une importance forte à la fonction contrôle de gestion, dont les pratiques pourraient freiner le processus créatif. Les tâches dites « classiques » du contrôleur sont donc réduites au minimum, c'est-à-dire à un niveau où le contrôleur peut travailler seul, sans le concours des opérationnels, ce qui renforce la suprématie des chefs de produit.

Outre le reporting, le suivi budgétaire se limite à signaler les dépassements d'enveloppe et la mission des contrôleurs se centre autour du respect des procédures du groupe : leur image est alors fortement bureaucratique.

Finalement, la fonction contrôle de gestion « discrète » exerce un rôle de surveillance limitée des opérationnels ce qui permet à ces derniers d'exercer pleinement leurs responsabilités et de ne pas entraver le processus d'innovation.

b) La fonction contrôle de gestion « garde-fou »

La fonction contrôle de gestion « garde-fou » est associée à une suprématie des ingénieurs et de la culture technique : la logique dominante est celle des ingénieurs et le processus qui génère la plus forte valeur ajoutée est, le plus souvent, difficilement modélisable (Recherche & Développement, Conception, Design…).

Dans les entretiens menés par Lambert et Sponem (2009) : *« Le futur du groupe, ce sont ceux qui conçoivent la voiture à cinq ans ».*

La plupart de ces entreprises sont dirigées par des polytechniciens : les ingénieurs bénéficient d'une identité claire et jouissent de la reconnaissance de leur statut ainsi que de la prédominance traditionnelle de leur métier dans ces secteurs d'activité.
Les services fonctionnels, en revanche, dont les objectifs et la valeur ajoutée ne sont pas clairement définis, souffrent de flous et d'ambiguïté dans la définition de leurs missions.

Les tâches des contrôleurs de gestion sont classiques et tayloriennes comme le reporting ou bien la préparation et le suivi de budgets. Les outils développés par le contrôle de gestion semblent peu influencer le cœur de l'activité opérationnelle.

La plupart des activités des contrôleurs se font ainsi en grande déconnexion des opérationnels : les analyses produites servent souvent à justifier, a posteriori, des décisions qui répondent à d'autres logiques que la logique financière.

Les opérationnels sont également réticents à la divulgation d'information aux contrôleurs qui sont assimilés à des agents de surveillance du siège : l'activité des contrôleurs reste donc vague et conditionnée par la nature des relations qu'ils réussissent à établir avec les opérationnels, grâce à leur réseau et leur expérience.

Le style de fonction « garde-fou » se rapproche de l'analyse faite par David (1999) à propos des contrôleurs de gestion de la SNCF : *« Historiquement, le contrôle organisationnel est dominé par de puissantes Directions Techniques. La logique de l'ingénieur et une sorte de culte de la technologie dominent (…) ».*

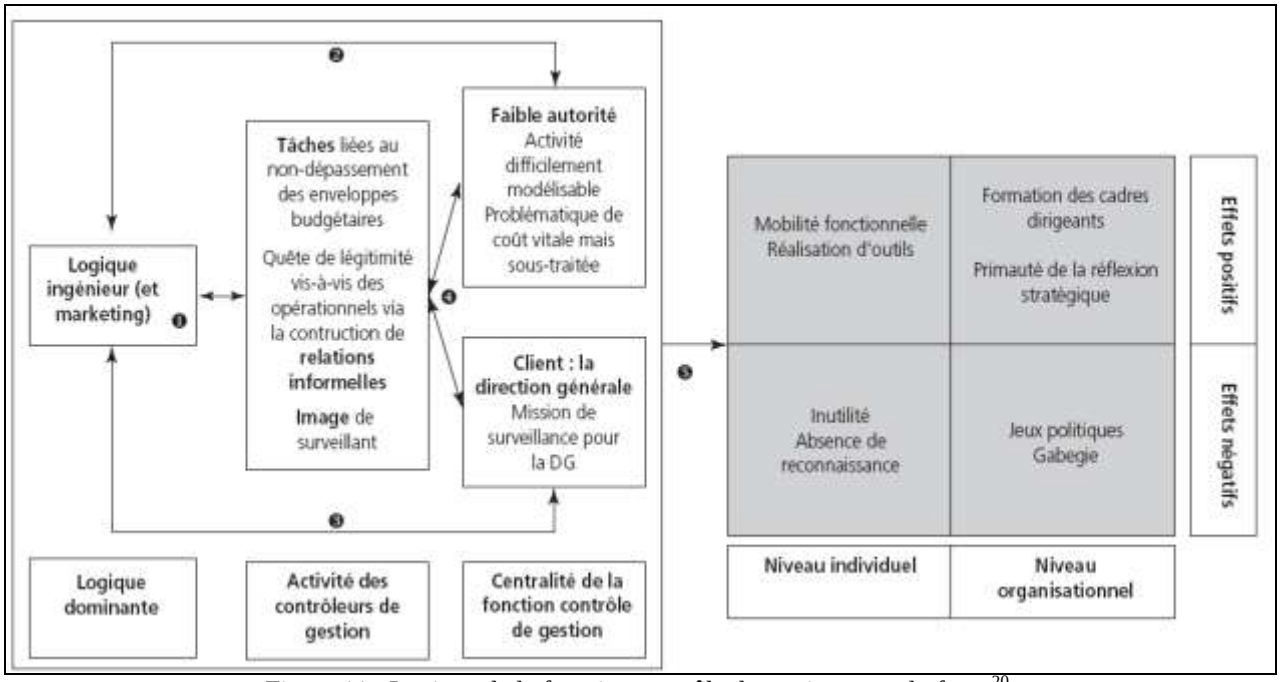


Figure 11 : Logique de la fonction contrôle de gestion « garde-fou »[20]

Le graphique ci-dessus représente le contexte dans lequel va s'exercer le contrôle de gestion « garde-fou » ainsi que la conception personnelle que le contrôleur développe de sa fonction et l'opinion générale à son sujet, au sein de l'organisation.

Ainsi, le contrôleur de gestion, construisant sa sphère d'influence en fonction des relations qu'il tisse avec les opérationnels, réalise des tâches classiques de contrôle en déconnexion de la réalité opérationnelle. Sa mission s'articule autour de la conformité à la doctrine du groupe et de reportings faits à la Direction Générale.
D'un point de vue personnel, la fonction du contrôleur de gestion est assez peu reconnue au sein de l'organisation mais peut être considérée comme une étape intéressante de formation.

c) La fonction contrôle de gestion « partenaire »

La fonction contrôle de gestion « partenaire » se met en place lorsque la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique mais que ces derniers, pris dans le flux opérationnel, délèguent aux contrôleurs les analyses nécessaires à la prise de décision.

La logique dominante est financière : l'activité opérationnelle doit pouvoir être modélisée et les opérationnels doivent accepter de partager leur connaissance et d'informer les contrôleurs des projets en cours.
Le contrôleur produit donc de l'information pour deux clients : le management local mais également la Direction Générale et la communication financière. Toutefois, le client local est souvent privilégié afin d'instaurer et de maintenir de bonnes relations avec les opérationnels.

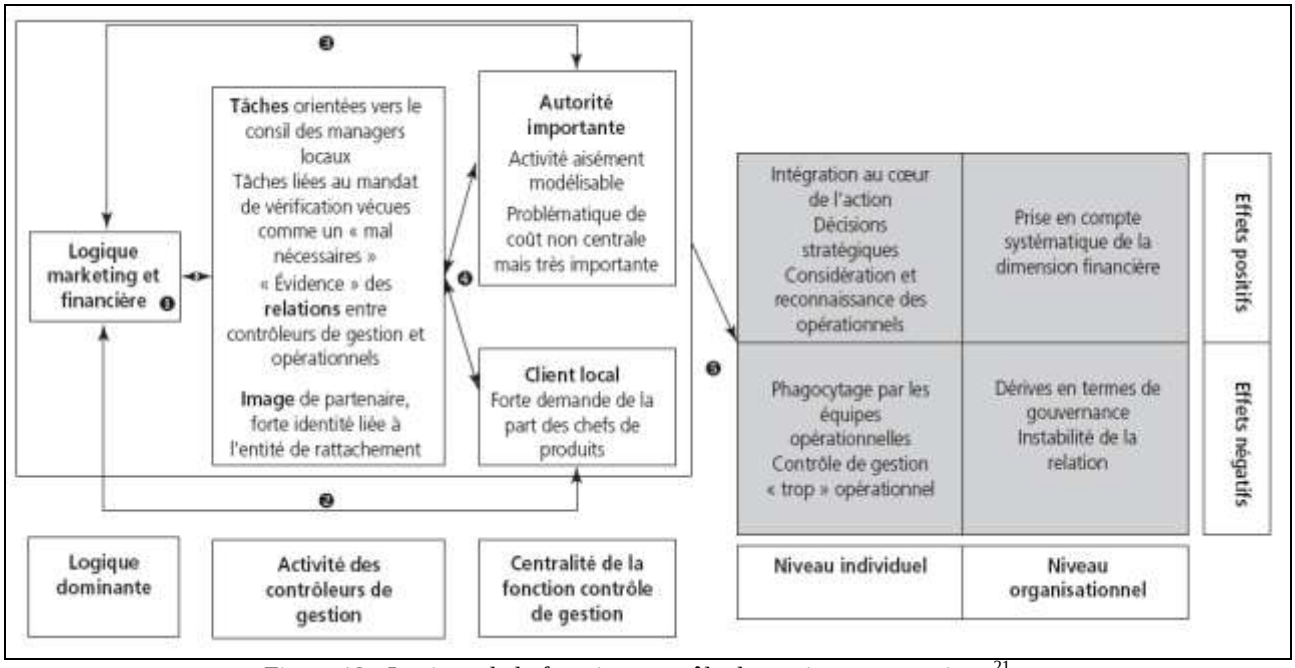
[20] Lambert et Sponem (2009)

On retrouve cette logique dans les entretiens menés par Lambert et Sponem (2009) : *« Je suis tout le business des lessives et assouplissants et je le connais parfaitement. Je le maîtrise parfaitement maintenant. Et donc ça donne une certaine satisfaction, une certaine autonomie. On supervise vraiment l'ensemble et tous les éléments financiers passent par nous ».*

Cette logique se retrouve dans des structures divisionnelles ou matricielles où le reporting est alors un moyen d'allocation de ressources et de mesure de la performance.

Les contrôleurs de gestion se considèrent comme des pilotes, satisfaits de « piloter à deux, d'égal à égal » avec la Direction Générale et de participer aux décisions stratégiques : le contrôleur est alors au centre de l'action, privilège accordé à une fonction, par nature, support.
Revers de la médaille, ils reçoivent beaucoup de demandes d'analyses ou d'informations de la part de leur ligne fonctionnelle, qu'ils jugent parfois redondantes ou peu prioritaires par rapport aux urgences locales.

Le contexte influence beaucoup la place accordée à la fonction du contrôle de gestion : ainsi, la typologie « partenaire » se mettra en place si l'organisation fait face à une pression sur les coûts et doit se montrer réactive et favoriser l'excellence opérationnelle.


Logique marketing et financière
Tâches orientées vers le conseil des managers locaux
Tâches liées au mandat de vérification vécues comme un « mal nécessaires »
« Évidence » des relations entre contrôleurs de gestion et opérationnels
Image de partenaire, forte identité liée à l'entité de rattachement
Autorité importante
Activité aisément modélisable
Problématique de coût non centrale mais très importante
Client local
Forte demande de la part des chefs de produits
Intégration au cœur de l'action
Décisions stratégiques
Considération et reconnaissance des opérationnels
Prise en compte systématique de la dimension financière
Phagocytage par les équipes opérationnelles
Contrôle de gestion « trop » opérationnel
Dérives en termes de gouvernance
Instabilité de la relation
Effets positifs
Effets négatifs
Logique dominante
Activité des contrôleurs de gestion
Centralité de la fonction contrôle de gestion
Niveau individuel
Niveau organisationnel
Figure 12 : Logique de la fonction contrôle de gestion « partenaire »[21]

En résumé, la fonction « partenaire » travaille en collaboration avec les managers opérationnels et contribue à la prise en compte quotidienne de la question financière dans les décisions stratégiques.

[21] Ibid

d) La fonction contrôle de gestion « omnipotente »

La fonction contrôle de gestion « omnipotente » se développe lorsqu'une focalisation sur les coûts est imposée à l'ensemble de l'organisation.

Dans ce cadre, la logique dominante est financière et très court terme : cela va renforcer et promouvoir l'action des contrôleurs de gestion.
Cette focalisation se traduit souvent par la promotion d'un financier en tant que Président Directeur Général. Le développement de l'autorité de la fonction est toutefois conditionné par le découpage nécessaire de la structure en centres de responsabilité.

Une telle logique se retrouve dans les entretiens menés par Lambert et Sponem (2009) : *« Donc, le fait que nous soyons dans un univers où il ne s'agit pas de baisser les coûts mais de les écraser, et si on s'endort pendant un an, c'est mort, on est fini… Si on ne pilote pas par le financier, l'entreprise ne peut pas survivre. Si on veut survivre dans cet environnement, il faut s'en donner les moyens. »*

Dans ces structures, un puissant réseau de contrôleurs de gestion se développe et les perspectives de carrière sont attractives pour quiconque passé par cette fonction : d'une loyauté sans faille à la direction, les contrôleurs imposent leurs normes aux opérationnels.
L'avantage organisationnel indéniable de ce type de structure est la mise sous tension de l'organisation qui doit alors sans cesse veiller à la compression de ses coûts.

Les tâches des contrôleurs comprennent tant des missions classiques de contrôle de gestion mais réalisées à un niveau de détail important (cycles prévisionnels, plan, clôtures et reportings) que des analyses très diverses. Les demandes d'investissement, test symbolique du pouvoir des ingénieurs, sont soumises à des critères implacables de pay-back.

D'un point de vue personnel, les contrôleurs sont satisfaits des pouvoirs qui leur sont confiés même si la pression est importante : ils ont très vite accès à des responsabilités importantes et participent activement aux prises de décision.

Ce positionnement « omnipotent » présente, d'une part, le risque, dans sa vision très taylorienne, de retirer de la vision des opérationnels certaines problématiques non prises en compte par ce contrôle de gestion et semble, d'autre part, difficilement compatible avec une stratégie d'innovation.

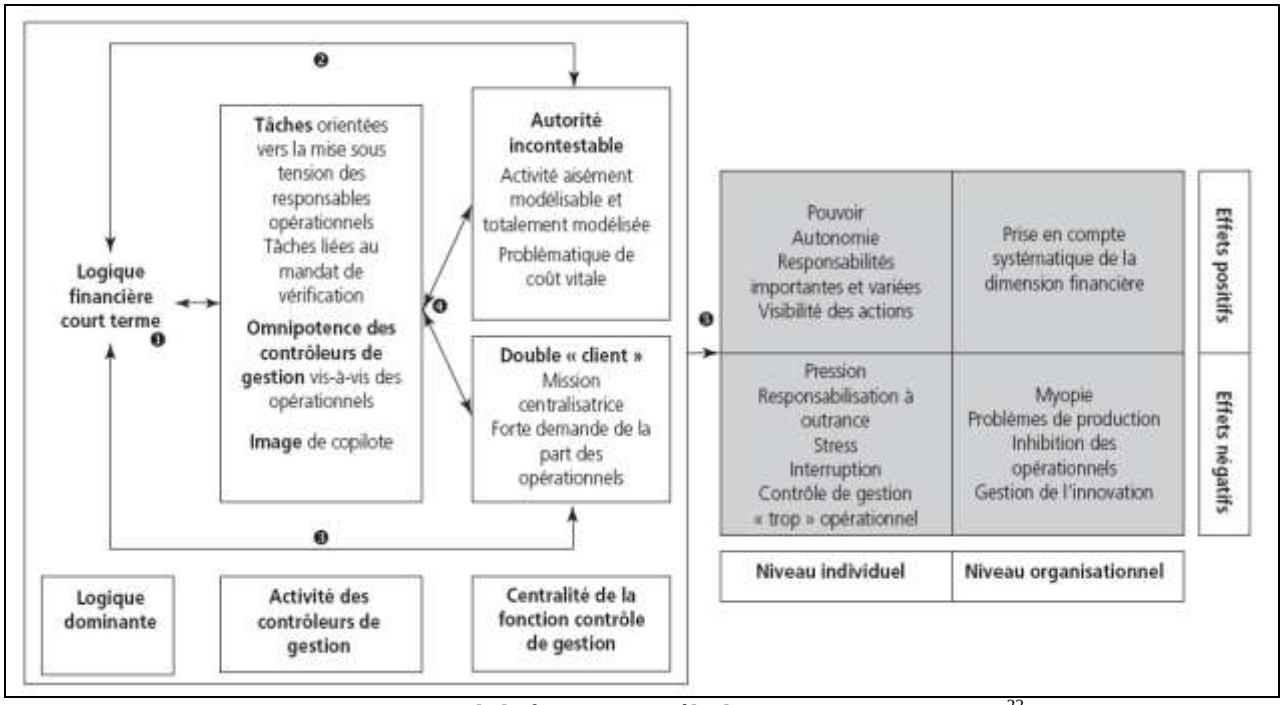


Figure 13 : Logique de la fonction contrôle de gestion « omnipotente »[22]

Ainsi, quatre typologies émergent de l'analyse de Lambert et Sponem (2009) : les fonctions contrôle de gestion « discrète », « garde-fou », « partenaire » et « omnipotente ».
Deux critères permettent de les différencier : l'autorité conférée aux contrôleurs de gestion ainsi que le type de clients pour lesquels travaille ce service, comme détaillé sur le graphique ci-dessous :

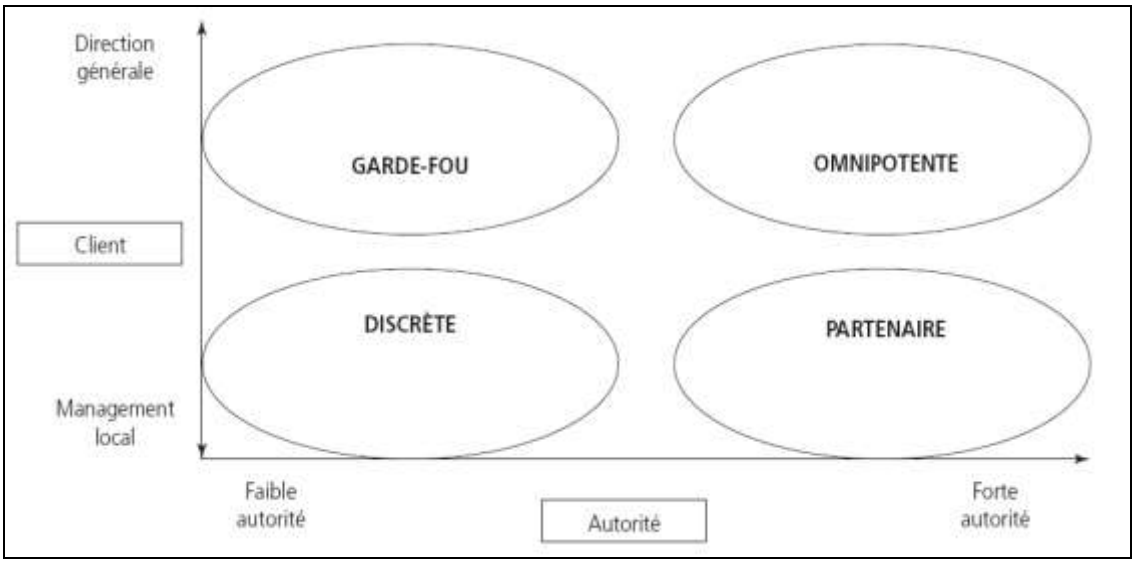


Figure 14 : Idéaux types des fonctions contrôle de gestion et critères d'analyse [23]

[22] Ibid
[23] Ibid

Ce cadre théorique sera utilisé ultérieurement pour la compréhension du positionnement de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain : auparavant, analysons le fonctionnement que j'ai perçu à travers les entretiens réalisés.

2. La fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain

La réalité du métier de contrôleur de gestion, perçue à travers mes entretiens, m'a semblé identique au sein des différentes sociétés interrogées et se situerait à la frontière des fonctions contrôle de gestion « garde-fou » et « partenaire », selon la typologie de Lambert et Sponem (2009).

L'analyse sera présentée en distinguant les différents types de postes occupés par les contrôleurs de gestion : Contrôleur de gestion industriel, Contrôleur de gestion pays/société et enfin Responsable du contrôle de gestion / Contrôleur de gestion central.

Il semble ensuite intéressant d'évoquer l'évolution actuelle de la fonction au sein du groupe à travers le projet Symphonie Controlling.

a) Le contrôleur de gestion industriel

Un aperçu des missions du contrôleur industriel peut être trouvé dans les fiches de mission de contrôleur de gestion industriel chez Lapeyre et de contrôleur de gestion industriel chez Saint-Gobain Glass, disponibles, respectivement, en annexes D et E.

Au-delà des six grands postes d'activité détaillés en I.3.b), les entretiens menés au cours de cette étude donne une vision du positionnement du contrôle de gestion industriel au sein de Saint-Gobain.

La mission clé du contrôleur de gestion industriel est d'être le garant d'une information analytique juste et de donner des outils de pilotage au Directeur de l'usine. Il doit également s'assurer du bon fonctionnement du système d'information et est responsable, sur le site, du contrôle interne.

Selon une fiche de poste formalisée par Saint-Gobain Glass Benelux, *« le contrôleur de gestion industriel veille sur la pertinence des résultats industriels : ses reportings et analyses permettent à la société de prendre les bonnes décisions et de tirer la sonnette d'alarme et ainsi d'améliorer les résultats et de défendre les intérêts de la société »*[24].

Le contrôleur de gestion est aujourd'hui le seul représentant de la finance sur les sites industriels depuis l'introduction des C.S.P et doit, à ce titre, sensibiliser l'ensemble des responsables opérationnels à ces problématiques.

[24] Projet Symphonie Controlling, Fiche de poste du contrôleur de gestion industriel, Saint-Gobain Glass Benelux.

Les activités du contrôleur s'organisent autour de plusieurs grands postes que nous allons analyser :

- *Cycle prévisionnel annuel / Budget*

Concernant le processus budgétaire, les Directions Générales, notamment chez Saint-Gobain Abrasif, ont souhaité réduire le cycle budgétaire, qui s'étalait de Juin à Novembre, à une durée de 3 mois en adoptant un processus « Top-Down » plutôt que « Bottom-Up ».
Auparavant, les contrôleurs industriels soumettaient leurs budgets aux contrôleurs de gestion pays qui, après consolidation, les transmettaient au service central de contrôle de gestion. Ce service présentait ensuite les budgets à la Direction Générale qui y apportait des modifications.
M. J. détaille ainsi :

Cette orientation évite beaucoup d'aller-retours et permet un gain de temps notable : la logique budgétaire étant géographique, notamment européenne, il paraît plus pertinent de partir de la vision globale portée par la Direction Générale. M. B. souligne d'ailleurs la prépondérance finale des décisions du siège lors de ce processus :

De plus, le processus budgétaire est extrêmement long : il faut, dans un premier temps, valoriser les différents centres de frais de l'usine ainsi que les effectifs de chaque service, en accord avec le Service Ressources Humaines.
L'étude des coûts de revient débute alors : le contrôleur doit notamment vérifier la cohérence des volumes de production, annoncés par les chefs de ligne, avec les prévisions commerciales.
Les coûts de revient sont extrêmement complexes comme l'explique Mme V. :

Le contrôleur peut ensuite sortir une première vision du Résultat Brut Commercial (R.B.C).

[25] Verre extra-clair extrêmement transparent avec une coloration résiduelle très faible fabriqué selon le procédé float
[26] Verre clair transparent fabriqué selon le procédé float

En raison des importantes modifications apportées tout au long du processus, le budget est tout d'abord structuré sous excel avant d'être rentré par le contrôleur de gestion industriel dans SAP ; comme le souligne Mme T. :

Mme V. explique également le long processus budgétaire ainsi que les nombreux revirements qui l'accompagnent :

Après cette planification initiale, le contrôleur industriel doit animer un processus de réactualisations qui sont effectuées tous les 3 mois (RF1, RF2, RF3 et RF4).
Les services en charge de ces reprévisions sont soit le contrôle de gestion industriel en usine soit les services de contrôle de gestion centraux. On observe ici une variation entre les activités : ainsi si, chez Saint-Gobain Abrasifs, les RF sont entièrement assurées par le central, chez Saint-Gobain Glass, les RF1 et RF3 sont effectuées par les usines alors que la RF2 est effectuée en central.
Les RF1 et RF3 sont les plus importantes car elles permettent de donner une première comparaison Budget – Réel en Mars (RF1) ainsi qu'une vision quasi réelle de l'année en Septembre (RF3), sur laquelle s'appuyer pour établir le budget de l'année suivante.

- *Etablissement de plans d'activité à 5 ans*

Le plan assure une vision stratégique sur 5 ans, même si la visibilité réelle est souvent réduite. Sur l'ensemble des sociétés du panel d'entretiens, j'ai pu observer un souhait des Directions Générales d'alléger le processus du Plan à 5 ans.

Ainsi, chez Saint-Gobain Glass, en 2011, un plan à 5 ans a été établi aux mois d'Avril-Mai. En 2012, le plan a été établi uniquement pour l'année en cours ainsi que les deux années suivantes.

[27] Procédé de dépose de couches sur le verre par projection de particules métalliques sous vide
[28] Assemblage de plusieurs verres à l'aide d'intercalaires, verre de sécurité contre l'effraction notamment.

Etablir un plan à 5 ans dans le contexte actuel, extrêmement variable, ne présente en effet qu'un faible intérêt comme le souligne Mme T. :

_____
_____
_____

Le plan inclut à présent uniquement une vision des Capex, les données techniques des usines (rendements, cadences, capacités des fours verriers), les niveaux de vente estimés ainsi que les moyens alloués. Les coûts de revient à 5 ans ne sont plus inclus dans le plan à 5 ans mais uniquement actualisés au rythme des reprévisions trimestrielles. Pour M. B. :

_____
_____
_____
_____

- *Clôtures mensuelles et analyse des écarts d'activité*

Le contrôleur de gestion industriel est chargé au quotidien de suivre l'ensemble des éléments constituant les comptes : le niveau de production, les stocks (matières premières et produits finis), les frais ainsi que les écarts générés, chaque semaine, par rapport aux coûts standards définis au budget.

Concernant les clôtures mensuelles, le contrôleur de gestion industriel remplit un rôle d'alerte auprès du Directeur du site. Les écarts industriels sont analysés selon leurs origines : écarts techniques (rendements, cadences), écart d'activité (niveau d'activité/clients/marchés), écarts de consommations de matières et écarts de prix. Le détail de la décomposition des écarts d'exploitation est disponible en Annexe A. La clôture mensuelle du contrôleur de gestion industriel intervient le 1er et 2nd jours du mois afin de permettre au contrôleur de gestion pays d'effectuer sa propre clôture ensuite, les 3ème et 4ème jours du mois.

Une première réunion interne réunit le Directeur du site, le contrôleur de gestion industriel, l'ensemble des responsables de service ainsi que le service des méthodes. Le contrôleur présente, au cours de cette réunion, les écarts aux coûts standards et le Directeur d'usine mène, avec les responsables de production, la discussion des plans d'action. Le contrôleur peut ensuite prendre part à des réunions de travail sur des problématiques ciblées car il connaît parfaitement le système d'information et les flux de données mais n'est pas pilote sur ces actions.

Une seconde réunion consiste pour tous les contrôleurs de gestion industriels d'un pays à présenter les écarts industriels de leur site au Directeur Général du pays.

Mme T. décrit sa mission sur les écarts industriels ainsi :

_____
_____

Pour M. J., le rôle du contrôleur industriel est d'alerter sur les écarts d'exploitation mais pas nécessairement de mener les plans d'action :

Le rôle prépondérant du contrôleur de gestion industriel se concentre sur les coûts et n'inclut pas de suivi commercial. L'aspect commercial est assuré par le contrôleur de gestion pays, même si le contrôleur de gestion industriel voit la constitution du R.B.C dans ses comptes, comme le souligne Mme T. :

Pour mener à bien cette mission, le contrôleur de gestion n'est pas dans un rôle de critique des performances atteintes mais d'interrogation ; ainsi, au sujet des chefs de ligne, Mme T. souligne :

Pour M. J., le contrôleur de gestion industriel garde un œil extérieur sur la performance de l'usine :

En termes d'analyse des écarts industriels, l'objectif évoqué par Mme V. est celui d'une démarche proactive :

- *Analyses « ad hoc » ou analyse sur demande*

Le contrôleur de gestion industriel effectue également, à la demande de la Direction de l'usine ou de la société, des analyses sur demande afin de faciliter la prise de décision. Les clients du contrôleur de gestion industriel sont alors, dans cette optique, le Directeur du site en premier lieu ainsi que le Directeur Administratif et Financier de la société.

[29] Compte des écarts aux coûts standards
[30] Ibid

Voici deux exemples pratiques d'analyses menées par Mme T. : une étude de rentabilité sur les modes de transport de matières premières ainsi qu'une analyse des stratégies de production :

Le contrôleur de gestion est également en charge d'améliorer le système de gestion et de l'automatiser au maximum. Le but recherché est de dégager le maximum de temps pour se consacrer, en dehors des tâches quotidiennes, à des missions d'analyse, à plus forte valeur ajoutée comme le souligne Mme T. :

- *Sensibiliser les responsables d'exploitation aux problématiques financières*

Une activité supplémentaire du contrôleur industriel est le suivi des programmes World Class Manufacturing. Ces programmes d'amélioration continue visent l'excellence opérationnelle, à travers une baisse annuelle de 2% des coûts de production. Le contrôleur de gestion intervient dans la valorisation des « savings » réalisés : il peut distinguer les « hard gains » des « soft gains », les « hard gains » étant des « savings » conduisant à une modification constatée du compte de résultats. Le contrôleur peut également orienter la « loss analysis » afin d'aider à cibler les actions.

- *Support aux activités comptables*

Les activités comptables des sites industriels ont été confiées à des Centres de Services Partagés (C.S.P) en charge de la comptabilité de plusieurs entités d'un même pays. Le contrôleur de gestion intervient pour vérifier les imputations analytiques des dépenses et traiter les erreurs informatiques de facturation dont les CSP ne peuvent pas connaître l'origine. M. B. évoque ici la surcharge de travail entraînée par la mise en place des C.S.P et la disparition progressive des comptables en usine :

[31] Capacité de production du four exprimée en T/jour
[32] Période pendant laquelle la composition en entrée de four a été changée mais le verre en sortie ne présente pas encore les caractéristiques requises.
[33] Débris de verre ajoutés aux matières premières du verre pour favoriser la vitrification

Depuis l'introduction des C.S.P, le contrôleur doit ainsi assumer un support aux activités comptables.
J'ai pu moi-même constater lors de mes visites sur site des problèmes de validation de commandes notamment dans le cas de matières premières stratégiques achetées en consignation[34] : le responsable du C.S.P s'adressait aux services financiers de l'usine, donc au contrôleur de gestion industriel, pour s'assurer de la validité des factures enregistrées.

- *Contrôle interne*

Le contrôleur de gestion industriel veille au respect des procédures groupe et répond aux sollicitations du service d'audit interne de la Compagnie de Saint-Gobain.
Le risque identifié par M. B. au sujet du contrôle interne est identique à la discussion précédente : ces activités peuvent être confiées au contrôleur de gestion industriel en raison de sa connaissance unique du fonctionnement du site et de ses accès importants aux différents modules du système d'information :

La conséquence serait d'alourdir encore les tâches du contrôleur industriel et donc de réduire le temps que celui-ci peut dégager pour des activités à forte valeur ajoutée, notamment les phases de réflexion et d'analyse de l'activité.

En résumé, la mission du contrôleur de gestion industriel est de transposer la vie de l'usine en chiffres et analyses pertinents, comme le souligne M. B. :

La réelle valeur ajoutée du contrôleur de gestion se situe dans l'analyse qu'il produit, une fois la fiabilité des chiffres acquise. Sa compétence est la lecture du compte de résultat et du bilan ainsi que l'analyse du « R31 ».

Depuis l'introduction des C.S.P, le contrôleur de gestion industriel prend en charge également le « R32 »[35] et le « R33 »[36].

Les principaux « clients » du contrôleur de gestion industriel sont le Directeur du site industriel, les responsables de service de l'usine ainsi que le Directeur Administratif et Financier et le Directeur Général de la société ou du pays.

[34] Le stock de consignation correspond à des marchandises présentes dans l'usine mais appartenant encore au fournisseur jusqu'à l'utilisation par Saint-Gobain.
[35] Compte des charges et produits d'exploitation complémentaires
[36] Compte des amortissements complémentaires au cycle d'exploitation

Le cycle de gestion du contrôleur industriel paraît extrêmement lourd avec de nombreuses échéances et rendus chiffrés, comme le souligne le calendrier ci-dessous :

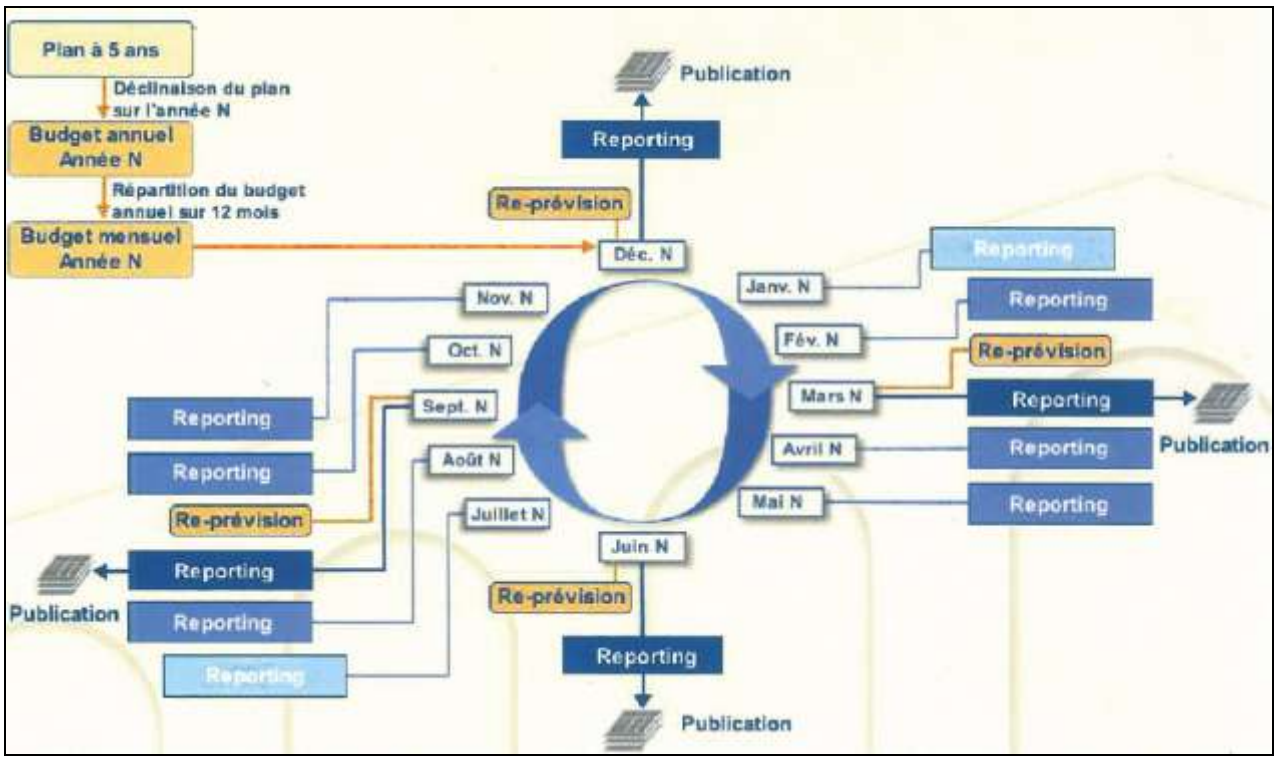


Figure 15 : Calendrier de gestion et boucle de reporting chez Saint-Gobain

Nous allons à présent analyser le fonctionnement du contrôle de gestion pays.

b) Le contrôleur de gestion pays

Les principaux clients du contrôleur de gestion pays sont la Direction Générale de l'activité, au siège, pour qui le contrôleur pays est chargé de beaucoup de reportings et de peu d'analyse (assurée par l'équipe centrale) mais surtout la Direction Générale du pays qui attend, pour sa part, des analyses et des outils de pilotage.

Le contrôleur de gestion pays suit la « partie haute » du compte de résultat, notamment les ventes, soit le Produit Net des Ventes (P.N.V) ainsi que les marges commerciales, soit le Résultat Brut Commercial (R.B.C).

Le R.B.C provient de la différence entre le prix de vente et le coût standard additionné du coût de transport ; ce sont donc des marges commerciales standards. Le pilotage des marges est réalisé au niveau national et non pas par les contrôleurs industriels.
Le suivi commercial consiste à détecter les mauvais R.B.C et à les analyser, notamment le taux de marge par gamme de produits (rapport R.B.C/P.N.V).

L'étude des frais généraux des usines et des actions commerciales fait également partie des missions du contrôleur de gestion pays ; cependant, selon les activités, un contrôleur de gestion commercial peut lui être adjoint.

Le contrôleur de gestion pays est également avec le Directeur Administratif et Financier du pays l'interlocuteur du Directeur des Investissements dans le suivi des Capex.

Les activités du contrôleur pays regroupent des tâches de reporting mais aussi l'élaboration d'analyses et d'outils de pilotage pour la Direction Générale Pays.
D'une part, les reportings incluent le reporting « groupe » à savoir la déclaration, dans le logiciel de reporting financier de la Compagnie, de tous les éléments du compte de résultats du pays.
D'autre part, le contrôleur de gestion pays prépare pour le Directeur Général Pays un tableau de bord mensuel qui constitue son principal outil de pilotage. Le contenu ainsi que la présentation de cet outil est propre à chaque Directeur Général et le contrôleur de gestion pays doit ici s'adapter aux demandes de chaque Directeur.

Enfin, le contrôleur de gestion pays intervient dans les cycles prévisionnels (Budget et Plan) ainsi qu'au cours des reprévisions, en consolidant les données des usines. M. B. à ce sujet évoque un processus budgétaire particulièrement long :

Le cycle de travail du contrôleur de gestion pays est semblable à celui des contrôleurs industriels : chaque mois, une réunion rassemble le Comité de Direction du pays ainsi que l'ensemble des contrôleurs des usines. Les contrôleurs industriels présentent, à cette occasion, en présence des Directeurs d'usines, les écarts industriels mensuels à la Direction Générale Pays.
Selon les activités, le Directeur Pays peut se rendre mensuellement sur les sites de production pour prendre part à la réunion entre le contrôleur de gestion, le Directeur de l'usine et les équipes de production : cette pratique dénote une pression certaine exercée sur les coûts comme chez Saint-Gobain Sekurit.

Dans tous les cas, le Directeur Général Pays se rend chaque mois sur l'ensemble des sites de production mais n'assiste pas nécessairement aux réunions avec les équipes opérationnelles.

Certaines missions peuvent également être à la charge du contrôleur pays selon les activités considérées : par exemple, chez Saint-Gobain Sekurit, le contrôleur de gestion pays intervient lors de la cotation de nouveaux produits. Le chef de produit soumet aux pays le cahier des charges et le contrôleur est chargé, en collaboration avec les responsables de production, d'estimer pour chaque site un coût de revient prévisionnel. Cette phase est clé car elle conditionne, par la suite, les résultats financiers des trois années de production de la série, d'où souvent l'existence d'un poste de contrôleur dédié.

Analysons à présent le fonctionnement du contrôle de gestion central d'une activité, qui est assuré par le responsable du contrôle de gestion et son équipe.

c) Le responsable du contrôle de gestion / contrôleur de gestion central

Un aperçu des missions du contrôleur de gestion central peut être obtenu par la fiche de poste de contrôleur de gestion central international chez Saint-Gobain Glass, disponible en Annexe F.

Le responsable du contrôle de gestion en central est rattaché au Directeur Administratif et Financier de l'activité, au siège, et analyse les résultats mensuels des sociétés de l'activité.

Sa principale mission est le suivi des P.N.V et des R.B.C, en comparaison au budget, mais aussi par rapport à la même période de l'année précédente. Le contrôleur de gestion central a la possibilité de modifier la constitution du résultat en demandant des prévisions éventuelles. Les écarts en termes de résultats par rapport au budget sont analysés en effets prix / volume / mix produit.

Le contrôleur central analyse les volumes de vente en global sur l'Europe et le Hors-Europe puis présente ces résultats à la Direction Générale de l'activité.

La principale composante du métier ici est de fournir au Directeur Général de l'activité des analyses et des outils de pilotage. Le support apporté aux opérationnels est donc limité hormis l'envoi de benchmarks notamment sur les coûts de revient des produits « stars » des gammes de production ainsi que sur les frais de structure des sociétés.

L'activité du contrôle de gestion en central est beaucoup plus soumise aux rythmes de gestion de la Compagnie ainsi qu'aux demandes des Directeurs Généraux, comme le souligne Mme O. :

_____

_____

_____

En termes de cycle prévisionnel, le contrôle de gestion central intervient aussi bien dans les cycles budgétaires que dans l'établissement du plan à 5 ans.

En ce qui concerne le plan d'activité à 5 ans, le contrôle de gestion central intervient, la plupart du temps, dans l'établissement du plan des sociétés européennes mais il peut laisser aux pays Hors-Europe la responsabilité de leur plan, notamment en cas de démarrage de nouveaux sites de production.
En ce qui concerne le cycle budgétaire, le contrôle de gestion central collecte les budgets établis par chaque pays et sociétés puis les discute avec la Direction Générale. Il intervient également dans l'établissement des reprévisions notamment les RF2 et RF4 (Juin et Décembre) qui ne sont souvent pas réalisées par les contrôleurs pays, comme c'est le cas chez Saint-Gobain Glass.

[37] Système d'information

En termes d'analyse à la demande, les études menées par le contrôle de gestion central portent sur l'évolution de l'activité et l'aide au pilotage. Ainsi chez Saint-Gobain Glass, dans le contexte actuel, sur l'étude de la réduction des capacités industrielles comme le souligne Mme O. :

Les clients à l'origine de ces études sont le Directeur Général de l'activité et même parfois du Pôle de la Compagnie de Saint-Gobain.
Sur une telle étude, différents services collaborent : Direction Industrielle, Direction Commerciale, mais c'est le Contrôle de gestion central qui synthétise les études pour le Directeur Général.

Le contrôle de gestion central assure également l'analyse des frais fixes et établit divers benchmarks en termes de coûts de revient et de frais de structure... Ces benchmarks sont ensuite transmis aux pays et usines. Dans toutes ces analyses, il est nécessaire de gommer les spécificités des pays afin d'obtenir un benchmark significatif comme le souligne Mme O. :

Enfin, une composante supplémentaire de ce métier est de participer à l'approbation et aux suivi des investissements en collaboration avec la Direction Industrielle : chez Saint-Gobain Sekurit, le responsable du contrôle de gestion central intervient pour tout investissement supérieur à 50 k€.

Avant de synthétiser et de rapprocher ces observations pratiques du cadre d'analyse de Lambert et Sponem (2009), nous allons détailler le projet Symphonie Controlling, suite à l'entretien mené auprès de Rodolphe Schott, Responsable de ce projet à la Compagnie de Saint-Gobain.

d) Le projet Symphonie Controlling

Le projet Symphonie consiste à développer des synergies entre les différents pôles du groupe Saint-Gobain. Avant le recentrage stratégique sur l'habitat durable, le fonctionnement de Saint-Gobain était proche d'un agrégat de sociétés consolidées sans volonté forte de mutualisation.

Le projet Symphonie correspond à une dynamique nouvelle de mutualisation des fonctions supports : les domaines concernés par ce projet sont les achats, les systèmes d'information, les ressources humaines ainsi que l'ensemble des fonctions financières. Les fonctions incluses dans le projet Symphonie sont la comptabilité, le contrôle de gestion, le contrôle interne ainsi que le credit management.

[38] a donné par extension son nom au procédé de fabrication du verre plat

L'objectif global sur les fonctions financières est d'abaisser le coût de fonctionnement annuel à 1% du chiffre d'affaires annuel du groupe. Le projet se développe autour de trois axes : normaliser les processus, les simplifier et enfin modifier l'organisation des fonctions supports.

En premier lieu, les fonctions comptables ont été centralisées par pays au sein des Centres de Services Partagés (C.S.P) ce qui a développé plus de professionnalisme et optimisé le contrôle interne. La mise en place des C.S.P a conduit les sociétés vers plus de rigueur de gestion.
Le projet Symphonie Comptabilité a permis d'économiser 60 M€ entre 2006 et 2010, une diminution de 50% des coûts de la fonction.

Le projet Symphonie a ensuite été déployé vers la fonction contrôle de gestion via Symphonie Controlling : l'objectif était d'optimiser les coûts et la structure de la fonction.
Toutefois, cette logique ne semble pas adaptée au contrôle de gestion dans le sens où, de l'avis de tous les acteurs de la profession, « On ne partage pas un contrôleur entre des business différents ».

Le projet Symphonie Controlling a donc été décevant du point de vue des « savings » réalisés : aucune restructuration n'a été entreprise et le projet s'est focalisé sur une optimisation de la fonction.
Les Directeurs d'usine ou de société sont en effet très réticents, voire opposés, à mutualiser leurs contrôleurs de gestion : le couple Contrôleur-Directeur paraît difficile à rompre. Les missions du contrôleur comportent en effet une dimension d'analyses, à la demande des Directeurs d'usine et de sociétés, et ceux-ci souhaitent avoir un contrôleur de gestion à leurs côtés :

« Si j'ai besoin d'une analyse, je souhaite l'avoir à ma disposition le plus tôt possible ».

Concernant les optimisations réalisées, le projet Symphonie s'est concentré sur le réajustement des effectifs sans pour autant harmoniser et définir les missions des contrôleurs.
Le projet Symphonie Controlling a abouti à une normalisation des effectifs : ainsi, dans la distribution, POINT P a standardisé les effectifs en affectant 1 contrôleur de gestion pour 80 M€ de chiffre d'affaires.
Des organisations cibles ont également été définies en fonction de la taille de la société, comme chez Saint-Gobain Sekurit :

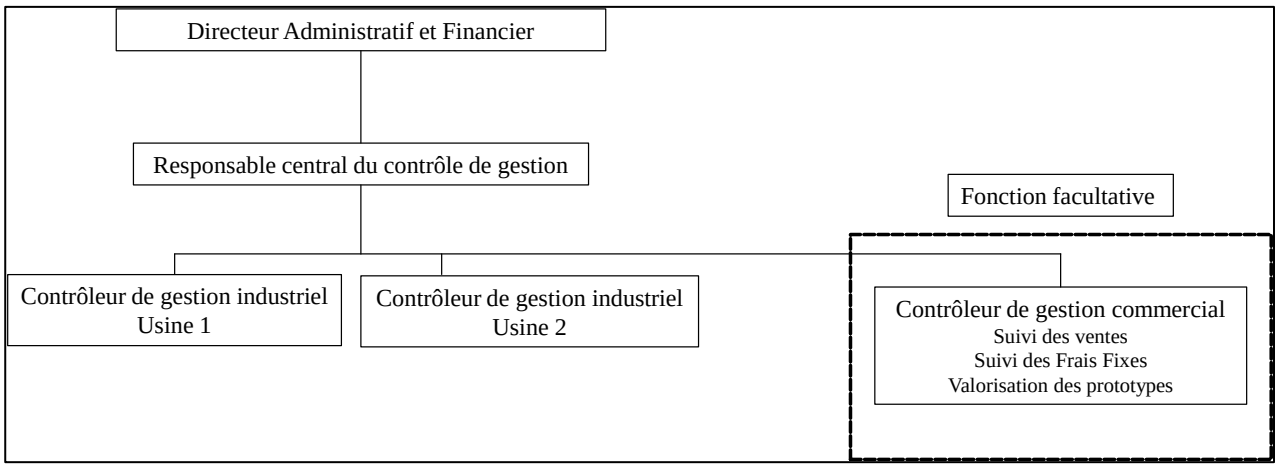


Figure 16 : Organigramme cible de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain Sekurit

Le bilan de Symphonie Controlling reste l'impossibilité à définir un modèle de contrôle de gestion qui soit commun au groupe, à la différence de ce qui a pu être mené dans les fonctions comptables. La fonction contrôle de gestion reste soumise à des dogmes très forts :

« Le contrôleur de gestion industriel est présent sur le site de production »
« On ne partage pas un contrôleur de gestion entre des business différents »

Au sujet du projet Symphonie, Mme V. détaille la cohérence du projet au niveau des fonctions comptables mais reste sceptique sur la validité du même modèle en contrôle de gestion :

Mes entretiens au sein de différentes activités de Saint-Gobain m'ont ainsi apporté une vision du fonctionnement quotidien du contrôle de gestion qu'il convient à présent d'analyser en considérant les typologies de Lambert et Sponem (2009).

3. Analyse du fonctionnement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain

Tout d'abord, une synthèse des activités du contrôleur de gestion sera réalisée selon les sociétés afin de déterminer, par la suite, le type de contrôle de gestion.

a) Les activités des contrôleurs de gestion

Les principales missions du contrôle de gestion, quel que soit le poste occupé, se regroupent donc autour de trois activités :

- Cycle prévisionnel : Budget, Reprévisions (RF) et Plan à 5 ans ;
- Activités de reporting et clôtures mensuelles pour divers « clients » ;
- Activités d'analyse sur demande.

Selon les postes et les activités, la répartition d'activité du contrôleur va varier entre ces différentes missions. Le projet Symphonie, évoqué au paragraphe précédent, a mis en évidence, au sein des différentes activités de Saint-Gobain, des différences importantes dont nous essayerons, dans la partie III., d'identifier les causes.

Le graphique ci-dessous concentre les résultats de l'étude sur les trois principales activités du panel d'entretiens : Saint-Gobain Abrasifs, Saint-Gobain Glass et Saint-Gobain Sekurit.
Les résultats complets de cette étude sont disponibles en Annexe C.

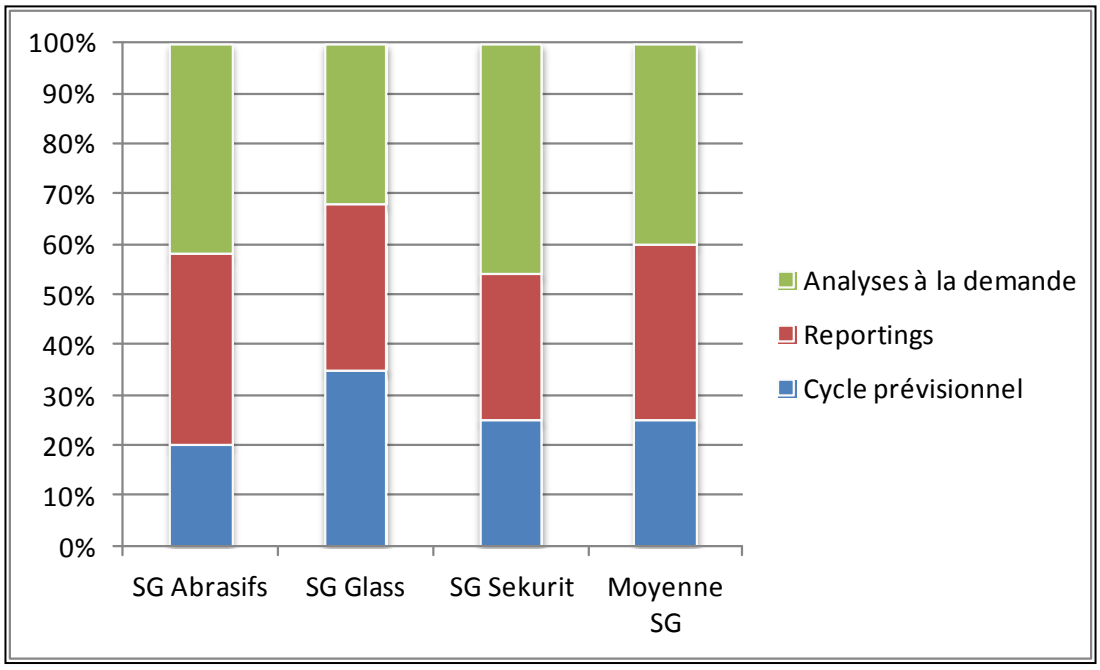


Figure 17 : Répartition horaire des activités du contrôleur de gestion chez Saint-Gobain

La moyenne du groupe Saint-Gobain montre une répartition équitable, en temps de travail, entre chaque poste d'activité avec une prépondérance des activités de reporting et d'analyse à la demande sur le cycle prévisionnel.

Saint-Gobain Abrasifs présente, par rapport à la moyenne du groupe, une diminution du temps affecté au cycle prévisionnel, comme l'a souligné Benjamin Le Jariel, avec une volonté de la Direction Générale d'alléger le processus du Plan à 5 ans et du Budget. Cependant, le temps consacré aux activités de reporting est supérieur à la moyenne groupe ce qui ne permet, malheureusement, pas de consacrer le temps économisé, lors des phases prévisionnelles, aux activités d'analyse qui sont sources de valeur ajoutée.

Saint-Gobain Sekurit consacre aux activités d'analyse une part plus importante du temps de travail de la fonction que dans la moyenne Groupe, ce qui est rendu possible par la performance de son système d'information ainsi que par l'importance, pour la survie de l'activité, de maîtriser ses coûts.

Enfin, chez Saint-Gobain Glass, le temps consacré au cycle prévisionnel est supérieur de 10% à la moyenne Groupe ce qui se traduit par une baisse de 10 % des activités d'analyse. Cette évolution s'explique par l' « incompressibilité » des activités de reporting dans un groupe de la diversité de Saint-Gobain.
Ainsi, au sein d'une même activité (Saint-Gobain Glass), plusieurs entités interviennent et peuvent demander au contrôleur de gestion, quelle que soit sa fonction, d'effectuer un reporting de ses données : la société tout d'abord (Saint-Gobain Glass France vis-à-vis de ses sites industriels), la société mère (Saint-Gobain Glass vis-à-vis de Saint-Gobain Glass France), le pôle d'activité ensuite (le pôle Matériaux Innovants vis-à-vis de la société mère, Saint-Gobain Glass, ou bien de Saint-Gobain Glass France) et enfin la Délégation pour les pays hors-France (La délégation Amérique du Sud vis-à-vis de Saint-Gobain Glass Brésil).

Les différences observées dans la répartition du temps d'activité du contrôleur autour des trois grandes orientations de son métier (Cycle prévisionnel, reportings et analyses) traduisent la diversité du positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de Saint-Gobain.

Il paraît alors pertinent de rapprocher le fonctionnement du contrôle de gestion, identifié lors des entretiens, de la typologie de Lambert et Sponem (2009) présentée en II.1.

b) Le positionnement du contrôle de gestion

Le positionnement de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain me semble se situer entre le positionnement « garde-fou », qui ne correspond plus aujourd'hui à la réalité observée, et le positionnement « partenaire » vers lequel les contrôleurs de gestion souhaiteraient se diriger.

Historiquement, l'entreprise reste attachée à une très forte culture d'ingénieur, comme l'atteste le nombre important d'ingénieurs présents à de très hauts postes de responsabilité, mais la question financière est aujourd'hui devenue stratégique dans la plupart des métiers du groupe.

Le positionnement « garde-fou » initial correspond à une entreprise où la logique dominante est celle de la technique et de l'innovation.

La valeur ajoutée provient d'activités de R&D, difficilement modélisables, et, même si les décisions stratégiques respectent les intérêts économiques, les missions des services financiers sont réalisées en déconnexion des activités opérationnelles.
Ce positionnement correspond à une fonction contrôle de gestion non intégrée au cœur des décisions et ne correspond plus à la réalité actuellement observée.

Le fonctionnement actuel du contrôle de gestion chez Saint-Gobain se caractérise par un positionnement « partenaire » : la question financière est aujourd'hui devenue stratégique même si les opérationnels délèguent ces problématiques aux acteurs financiers.
Cette évolution correspond à une pression imposée sur les coûts, une demande accrue de réactivité ainsi que le développement de l'excellence opérationnelle des sociétés : les contrôleurs, dans ce positionnement, se considèrent comme copilotes de l'activité auprès de deux clients majoritaires : un « client » local et un « client » central de la Direction Générale.

Il est cependant important de noter que ce positionnement de la fonction « partenaire » reste une vision « théorique » du métier de contrôleur et que la réalité peut souvent en différer : ainsi que la figure 17 l'a souligné, le temps d'activité consacré aux activités d'analyse, et donc au « co-pilotage » de l'activité, est soumis à l'incompressibilité des postes de reporting et de prévisions cycliques.
La volonté commune affichée par les Directions Générales d'alléger les activités prévisionnelles s'inscrit dans ce contexte : face à un volume incompressible de reportings, les Directions Générales ont souhaité dégager du temps d'activité aux contrôleurs pour accomplir leur mission d'aide à la décision ainsi que le souligne M. B. :

Le positionnement « partenaire » se retrouve au sein des différentes activités interviewées même si le contrôle de gestion chez Sekurit semble se rapprocher plutôt d'un fonctionnement « omnipotent ».

La logique d'action du contrôle de gestion chez Sekurit respecte, en effet, le fonctionnement « partenaire » mais la dynamique, dans cette activité, est plus poussée et correspond au modèle « omnipotent » de la typologie de Lambert et Sponem (2009).
Une focalisation dominante sur les coûts est imposée à l'ensemble de l'activité et la logique est financière et court-terme.
Les missions du contrôle de gestion regroupent les tâches traditionnelles mais surtout des analyses détaillées sur des sujets extrêmement divers. Comme l'ont recueilli Lambert et Sponem (2009) lors de leurs entretiens :

« Il ne s'agit pas de baisser les coûts mais de les écraser et si on s'endort pendant 1 an, on est mort, c'est fini ».

Dans ce contexte, les contrôleurs sont d'une loyauté sans faille à la Direction et impose leurs normes aux opérationnels : pour attester de la prédominance des fonctions financières chez Saint-Gobain Sekurit, nous pouvons nous référer à la récente nomination de Patrick Dupin comme Directeur Général de l'activité, ex-Directeur Financier.

Ainsi, le positionnement théorique du contrôle de gestion chez Saint-Gobain est, selon moi, celui d'une fonction « partenaire » même si la réalité et l'environnement dans lequel celle-ci est exercée ne permet pas aux contrôleurs de consacrer aux activités à forte valeur ajoutée le temps et l'énergie nécessaires.

La problématique de la fonction est aujourd'hui de permettre aux contrôleurs de consacrer quotidiennement plus de temps à ces missions comme le souligne Mme V. :

De nombreux facteurs sont à prendre en considération comme le souligne M. B. :

La partie III se propose d'analyser, à l'issue de ce bref aperçu donné par Clément Brunel, les différents facteurs de contingence pouvant affecter les activités quotidiennes des contrôleurs et moduler le positionnement « partenaire » de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain.

III. Synthèse des entretiens : les facteurs d'influence sur le contrôle de gestion

Avant de détailler les différents facteurs de contingence influençant les pratiques de contrôle de gestion, il est intéressant de présenter les évolutions du métier ainsi que les leviers d'action tels qu'ils sont perçus par les acteurs de la profession.
Une étude menée par la D.F.C.G en 2010 détaille les priorités stratégiques de la fonction ainsi que les leviers d'action envisagés :

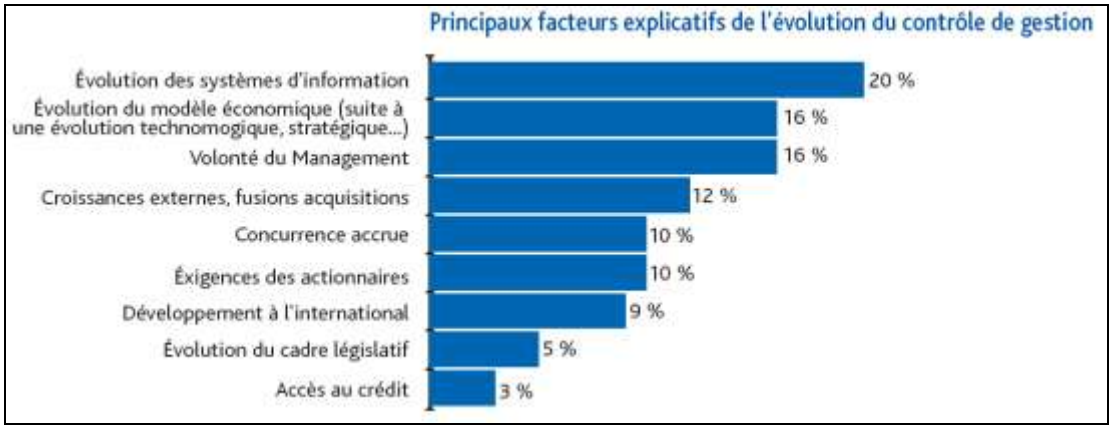


Figure 18 : Evolution souhaitée du contrôle de gestion et leviers d'action[39]

Les deux priorités identifiées sont de contribuer de façon plus prononcée à l'aide à la décision et d'accompagner les Directions dans leur pilotage en fournissant des informations plus pertinentes et plus analysées. Cette évolution souhaitée par la fonction contrôle de gestion correspond aux volontés affichées depuis longtemps : « Moins de chiffres, plus d'analyse » !

[39] DFCG (2010)

Il faut noter que le principal levier réside, selon les contrôleurs, dans l'évolution des systèmes d'information afin de consacrer moins de temps à la production de données et plus à l'analyse qui en découle.
L'ensemble des leviers d'action soulignés par cette étude se retrouvent au centre des pratiques chez Saint-Gobain.

Les facteurs de contingence seront analysés en fonction de leur positionnement interne ou externe à l'entreprise : tout d'abord, les facteurs externes, dont l'environnement économique et le secteur d'activité puis ensuite les facteurs internes, dont la culture d'entreprise et le contexte dans lequel s'exerce le contrôle de gestion.

1. L'influence de l'environnement économique

La conjoncture économique peut influencer les pratiques de contrôle de gestion à travers la visibilité dont jouissent les dirigeants sur leur activité mais aussi la nécessité, plus ou moins forte, d'améliorer les performances économiques de l'entreprise.

a) L'horizon de temps du contrôle de gestion

La santé économique du marché détermine la visibilité dont disposent les dirigeants dans le pilotage de leur activité.
Ainsi, dans un secteur où la conjoncture est favorable, le dirigeant pourra plus facilement axer le travail du contrôle de gestion vers des tâches de réflexion sur l'évolution de l'activité et moins vers des missions de reporting très court terme, qui servent à réagir face à des difficultés financières immédiates.

La santé économique du secteur détermine ainsi l'horizon de temps et la logique de fonctionnement du contrôle de gestion dans sa mission d'aide à la décision : un environnement dynamique favorisera une réflexion au long terme alors qu'une santé économique fragile conduira le dirigeant, et donc le contrôleur, à privilégier des missions à court terme.

Mme V. souligne d'ailleurs l'horizon de temps actuellement très court terme :

_____
_____
_____

b) Vers une évolution des pratiques de contrôle de gestion

La santé économique du secteur d'activité va également donner plus ou moins d'importance à la fonction contrôle de gestion : ainsi, dans un secteur en crise ou bien en proie à une pression importante sur les coûts, le contrôle de gestion va acquérir un rôle capital dans le fonctionnement de l'entreprise.

L'exemple de Saint-Gobain Sekurit illustre parfaitement l'influence du contexte économique sur les pratiques de contrôle de gestion : en effet, la fonction contrôle de gestion y obéit à un positionnement « omnipotent » plutôt que « partenaire » ce qui traduit une attention particulière portée aux coûts.

En effet, Saint-Gobain Sekurit fait face chaque année à une obligation contractuelle, imposée par les constructeurs automobiles, de baisser ses prix de vente : afin de préserver la marge, il est fondamental de réaliser, chaque année, des gains de productivité et des économies de coûts.
Ce point est ici une différence centrale avec Saint-Gobain Glass qui, face à la conjoncture, peut jouer sur ses prix de ventes : face au ralentissement économique des dernières années, Saint-Gobain Glass a choisi de ne pas baisser ses prix de vente afin de protéger ses marges, même si cela a peut-être entraîné une baisse des volumes de vente.

Chez Saint-Gobain Sekurit, les contrôleurs de gestion sont ainsi maîtres à bord et imposent leurs décisions aux opérationnels afin d'assurer la survie de l'entreprise : le contexte économique a ainsi entraîné le contrôle de gestion à évoluer, chez Saint-Gobain Sekurit, vers un positionnement « omnipotent ».
Cette focalisation sur les coûts s'illustre au travers des réunions mensuelles de présentation des écarts industriels : alors que, dans d'autres activités, cette présentation est interne à l'usine, chez Saint-Gobain Sekurit, le Directeur Général du pays se déplace chaque mois pour y assister avec les chefs de ligne des usines.

L'évolution qui a mené au positionnement actuel du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Sekurit n'est pas récente mais peut évoquer les influences que subiront peut-être, à l'avenir, le contrôle de gestion d'autres entités de Saint-Gobain si leur marché connaît une évolution économique défavorable.

La santé économique en berne du secteur du bâtiment en France depuis 2008, illustrée par la figure 19 ci-dessous, peut constituer un terrain favorable à certaines évolutions du métier chez Saint-Gobain Glass France.

Figure 19 : Indicateur du climat des affaires dans le bâtiment en France (1993-2012)[40]

M. B. souligne ainsi une évolution probable des pratiques dans le futur : la santé économique du secteur s'étant dégradée, les acteurs vont devoir se structurer et devenir plus performants dans la maîtrise de leurs coûts.

[40] Informations rapides, 24 Juillet 2012, n° 185, INSEE Conjoncture, Enquête mensuelle de conjoncture dans le secteur du batiment

L'influence du contexte économique se ressent également au niveau des activités quotidiennes des contrôleurs de gestion.

c) Vers une intensification des cycles de gestion

La conjoncture économique peut conduire à une intensification des cycles de gestion : la santé économique influence, à la fois le niveau de suivi demandé par la Direction Générale aux contrôleurs, mais aussi le rythme des ré-actualisations.
Mme O. souligne parfaitement ce phénomène à travers des demandes de reprévisions plus fréquentes :

Cette intensification des cycles de gestion nécessite, de la part des contrôleurs, de consacrer plus de temps aux reportings au détriment souvent des missions d'analyse et d'aide à la conduite d'activité, comme le souligne M. B. :

Emilie Patin, aujourd'hui contrôleuse de gestion du Centre de Recherche et Développement de Compiègne, a également dû travailler cette année sur une RF2 (au mois de Juin) des budgets de R&D alors qu'il était traditionnellement demandé uniquement une RF3 (au mois de Septembre) en R&D, qui servait ensuite de base de travail pour le budget de l'année suivante.

Cette observation de l'évolution des pratiques semble ici contradictoire : les Directions Générales, faisant face à un environnement incertain et morose, souhaitent avoir des données précises et actualisées d'où une intensification des cycles de gestion mais contribuent par conséquent à une baisse du temps consacré aux activités d'analyse et d'aide au pilotage.

En dehors de l'environnement économique, d'autres facteurs influencent les pratiques de contrôle de gestion comme le secteur d'activité de l'entreprise.

2. L'influence du secteur d'activité

Du point de vue des influences externes à l'entreprise, le secteur d'activité influe sur les méthodes de contrôle de gestion. Deux aspects entrent ici en considération : d'une part, les caractéristiques techniques du métier mais aussi les spécificités du marché et des clients de l'entreprise.

a) Le domaine d'activité et le processus de production

Le processus de production d'une société peut influencer les pratiques de ses contrôleurs de gestion, notamment le degré de complexité du processus budgétaire.

Ainsi, chez Saint-Gobain Glass, la coulée du verre est un processus continu et cela contribue à complexifier l'établissement du budget des usines : il faut en effet prendre en compte, non seulement une diversité très importante de matières premières et de compositions dans les nomenclatures, mais surtout établir, avant de commencer le budget, le programme des campagnes de coulée.
Les campagnes sont programmées en central ce qui entraîne d'importantes modifications tout au long du processus budgétaire et donc de nombreuses modifications à effectuer par le contrôleur dans son budget.

Le contrôleur de gestion doit également tenir compte des transitions : il est ainsi nécessaire, pour changer de campagne de production, de prévoir des journées de transition pendant lesquelles les 1 500 T de matières premières présentes dans le four se mélangent avec la nouvelle composition introduite, donnant ainsi un verre de transition qui est cassé. Le four continue alors à tourner jusqu'à l'obtention d'un verre correct, c'est-à-dire la présence, dans le four, uniquement de la nouvelle composition.
La transition peut durer entre 4 et 8 jours selon qu'on reste au sein de la même gamme de produits ou non. Ces périodes doivent être prises en compte dans le budget et le verre cassé pendant les transitions est valorisé comme du calcin qui est une matière première, donc un paramètre qui intervient dans le budget...

Le processus de Saint-Gobain Glass induit ici une complexité importante dans la réalisation du budget : ceci contribue à expliquer la part plus importante de temps d'activité des contrôleurs affectée au cycle prévisionnel, comparée à la moyenne du groupe.

b) Le marché et les clients

Les pratiques de contrôle de gestion sont fortement influencées par le marché que l'entreprise sert ainsi que par les caractéristiques de ses clients.

En complément de ce qui a été évoqué au III.1.b), l'influence du marché et des clients est de nouveau marquée dans la comparaison entre Saint-Gobain Sekurit et Saint-Gobain Glass, deux sociétés aux cœurs de métier relativement proches mais qui présentent des dynamiques de contrôle de gestion très différentes.

Saint-Gobain Sekurit fonctionne de façon extrêmement centralisée et cette dynamique centrale très forte semble être impulsée par ses clients : en relation avec un nombre limité de clients, une trentaine de constructeurs automobiles mondiaux, la société a pour chacun d'eux un représentant unique. Lorsque le Key Account Manager[41] de Saint-Gobain Sekurit s'engage à livrer 150 000 pare-brises pour un modèle de véhicule sur une période donnée et à une fréquence déterminée, il doit connaître le coût réel par article au niveau du groupe et le poids de ses diverses composantes. La difficulté de l'exercice réside dans le fait que les usines, réparties géographiquement, ne possèdent pas les mêmes structures de coûts : le contrôle de gestion central doit donc fournir une vision unifiée et ceci dans une extrême réactivité.
Les exigences client entraînent ainsi une forte centralisation du fonctionnement chez Saint-Gobain Sekurit : les fonctions support discutent d'égal-à-égal, voire imposent leurs normes aux entités opérationnelles. Le service de contrôle de gestion central de Saint-Gobain Sekurit, mieux doté en effectif que son homologue de Saint-Gobain Glass, assure également la formation de l'ensemble des contrôleurs de la société afin d'éviter toute dérive dans les règles de gestion.

Des exemples précis de cette dynamique distinguent les pratiques de Saint-Gobain Sekurit de celles de Saint-Gobain Glass : des règles strictes de contrôle de gestion ont été édictées en central notamment en ce qui concerne la gestion des centres de frais et l'imputation de ceux-ci. Le responsable du contrôle de gestion central de Saint-Gobain Sekurit réalise d'ailleurs des audits en usine et y consacre une semaine par mois d'où une dynamique d'harmonisation très poussée, qui ne semble pas être aussi développée chez Saint-Gobain Glass.

Saint-Gobain Glass présente une dynamique client tout à fait différente : plus d'un quart des ventes est réalisé en interne, en cession à Saint-Gobain Sekurit (pour transformation du verre plat en pare-brises, lunettes arrières…), et les clients externes sont constitués d'acteurs du secteur de la construction, qui ne sont pas aussi structurés que peuvent l'être les constructeurs automobiles.
Les clients externes de Saint-Gobain Glass sont ainsi des artisans du BTP ainsi que des réseaux locaux de commercialisation qui, bien souvent, ne possèdent pas de logiciels Enterprise Resource Planning (E.R.P) très développés.

Comme évoqué au paragraphe précédent, les acteurs du secteur de la construction, faisant face à une conjoncture morose, vont sans doute devoir se structurer pour gagner en productivité et donc contribuer à faire évoluer le fonctionnement très « local » de Saint-Gobain Glass. Ainsi pour M. B. :

[41] Responsable Commercial Grands Comptes

Le fonctionnement actuel du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass reste moins structuré et centralisé que chez Saint-Gobain Sekurit mais répond à une dynamique client opposée en intégrant un portefeuille client de plus de 10 000 partenaires.

Au-delà de ces influences externes, les caractéristiques internes de l'entreprise interviennent également dans les pratiques de contrôle de gestion.

3. L'influence de la culture groupe

Le fonctionnement du contrôle de gestion que j'ai pu constater chez Saint-Gobain Glass trouve sans doute son explication dans l'identité et le fonctionnement historique du groupe.
Saint-Gobain a regroupé de nombreuses sociétés dont les domaines d'activité étaient très différents et qui bénéficiaient d'une forte autonomie : le groupe, au cours des nombreuses cessions et acquisitions d'activités, a fonctionné de manière très autonome et très peu centralisée.

M. B. analyse ce fonctionnement en évoquant une « culture PME » :

_____
_____
_____
_____

Deux facteurs ont contribué au cours de l'histoire à cette « culture PME » :

- Tout d'abord, l'acquisition successive de différentes sociétés pour constituer aujourd'hui les quatre pôles d'activité : Matériaux Innovants, Produits pour la construction, Distribution Bâtiment et Conditionnement.
- Ensuite, une volonté stratégique arrêtée récemment de centrer l'activité autour de l'habitat durable et donc une volonté nouvelle d'intégration.

a) Saint-Gobain, un portefeuille d'activités évolutif

Retraçons rapidement l'histoire du groupe Saint-Gobain depuis la naissance de la Manufacture des Glaces en 1665 :

➢ La naissance de Saint-Gobain : de la manufacture à l'industrie, 1665-1850

Louis XIV crée en 1665 à Paris la Manufacture des Glaces : 20 ans plus tard intervient une commande prestigieuse et symbolique, celle des 357 glaces de la galerie du même nom à Versailles.

➢ Le développement de Saint-Gobain : une conjoncture favorable, 1850-1960

De 1850 à 1870, la production mondiale de glace croît à un rythme annuel moyen de près de 9% et Saint-Gobain s'implante en Europe. Cette expansion des industries verrières est épaulée par le développement de la branche chimie.
Au tournant des années 1960, Saint-Gobain est un groupe diversifié qui bénéficie d'une forte croissance, mais à qui se posent des problèmes de choix stratégiques.

[42] To Benchmark : comparer, évaluer

- Saint-Gobain et Pont-à-Mousson : une fusion porteuse d'avenir, 1960-1980

Pour contrer l'offre publique d'achat (O.P.A) lancée par le groupe verrier Boussois-Souchon-Neuvesel, Saint-Gobain fusionne en 1970 avec Pont-à-Mousson. Ce rapprochement conduit les deux sociétés à se désengager de certains de leurs métiers (chimie et sidérurgie notamment).
Placé sous le concept fédérateur d'Habitat, le nouvel ensemble (Verre, Fonte, Matériaux de chantiers, Emballage) forme le noyau fondateur dont sortira l'évolution ultérieure du groupe.

- Saint-Gobain : une mutation durable, 1980-2010

En 1986, Saint-Gobain entame une mutation durable de son portefeuille d'activités pour atteindre sa configuration actuelle : elle se caractérise par 900 ventes et 1200 acquisitions de sociétés.

En 20 ans, de 1986 à 2006, le chiffre d'affaires de Saint-Gobain a été multiplié par 3,5 en raison de l'acquisition de nouveaux métiers et la moitié des activités présentes dans le groupe en 1986 n'y figure plus aujourd'hui. Ces rachats et cessions successifs ont d'une part, souvent concerné des entreprises de petite taille et d'autre part, se sont déroulés en plusieurs étapes.

Par exemple, au sein de Saint-Gobain Autover : l'entreprise Sicurglass en Italie du Sud était une entreprise familiale, donc avec des imperfections structurelles de fonctionnement, et qui aujourd'hui fait partie de Saint-Gobain. Son intégration a été progressive : tout d'abord sous forme de Joint-Venture puis ensuite de filiale à 100% de Saint-Gobain.

Historiquement, Saint-Gobain se caractérise par un mode de fonctionnement très autonome et proche du fonctionnement des anciennes entreprises, souvent de taille intermédiaire, que le groupe a rachetées ; c'est ce que Clément Brunel nomme la « culture PME » de Saint-Gobain.

b) Saint-Gobain, un cœur de métier défini récemment

Un autre facteur explicatif de cette « culture PME » est le positionnement stratégique relativement récent du groupe.

Aujourd'hui, la compagnie a recentré sa stratégie autour de l'habitat durable : *« Saint-Gobain, leader mondial de l'habitat, conçoit, produit et distribue des matériaux de construction en apportant des solutions innovantes aux défis de croissance, d'économies d'énergie et de protection de l'environnement. »*[43]

La logique de fonctionnement du groupe a changé suite au recentrage des activités de la Compagnie : au départ, la logique semblait centrée sur la rentabilité financière et non sur une cohérence stratégique.

Ainsi pour Roger Martin, Président-Directeur Général de la Compagnie de Saint-Gobain de 1970 à 1980 : *« La règle d'or est toujours la même : il n'est pas question de s'éterniser dans des activités industrielles ou des services peu rentables. La seule noblesse c'est la rentabilité (…). La seule réalité c'est la valeur ajoutée. »*[44].

[43] Document de référence sur l'exercice 2011
[44] Le Figaro, 20.09.1969

Roger Fauroux, qui lui succède à la tête de la Compagnie de 1980 à 1986, complète une décennie plus tard : *« Les 4/5ème de nos activités sont des chevaux de labour. Il nous faut trouver un cheval de course »*[45].

La Direction Centrale concédait donc une forte autonomie à ses sociétés à condition d'une rentabilité économique forte et ne souhaitait pas développer de dynamique d'intégration forte. Le fonctionnement du groupe était alors proche d'un conglomérat de sociétés, consolidées au sein de la Compagnie de Saint-Gobain, mais sans cohérence stratégique forte.

L'intégration des entités du groupe est globalement assez récente et peut expliquer certains fonctionnements encore très locaux chez Saint-Gobain, qui a, toutefois, toujours été un groupe basé sur la décentralisation.

A l'heure actuelle, d'importants efforts sont effectués pour favoriser l'intégration des différentes activités de Saint-Gobain : des procédures groupes ont été rédigées, principalement dans le domaine financier, et les sociétés doivent à présent s'assurer de leur respect mais également développer leurs propres règles internes.

Cependant, comme l'a souligné M. B., une forte autonomie persiste au sein des entités et l'intégration et la diffusion des procédures groupe reste imparfaite :

Cette « culture PME » interne à Saint-Gobain influence évidemment fortement les pratiques de contrôle de gestion et favorise un fonctionnement très « local » ce qui entraîne des problèmes d'harmonisation notamment lors de l'établissement de benchmarks internes.

D'autres facteurs internes sont cependant à prendre en compte comme la structuration de la fonction financière des entités.

[45] Le Monde, 22.05.1979
[46] Business Unit : entité, succursale

4. L'influence de l'organisation interne de l'activité

La performance du contrôle de gestion dépend de façon importante de l'organisation interne de la société.

De ce point de vue, trois facteurs sont à prendre en compte : les orientations que les « clients » du contrôle de gestion souhaitent lui donner, les effectifs et moyens accordés à cette fonction et enfin la performance des systèmes d'information, qui sont le principal outil de travail des contrôleurs.

a) L'orientation donnée par la Direction Générale à la fonction contrôle de gestion

La répartition de l'activité du contrôleur de gestion entre les trois principaux axes de travail (cycle prévisionnel, reporting et analyses) va dépendre de l'orientation donnée par les « clients » du contrôle de gestion à cette fonction.
Par exemple, le temps consacré au cycle prévisionnel découle du niveau de détail exigé par la Direction Générale, lors des présentations des budgets. Emilie Patin précise ainsi, chez Saint-Gobain Glass, que le temps consacré au budget est certes important, comme expliqué auparavant, mais que les budgets s'avèrent, au cours de l'année, très proches du réel et donc peut-être plus réalistes que dans d'autres activités.

b) Les effectifs et moyens accordés

Le fonctionnement du contrôle de gestion va être influencé par les moyens dont dispose la fonction au sein de la société. Plusieurs facteurs sont à prendre en compte comme les effectifs de contrôleurs, leur localisation géographique, leur rattachement hiérarchique ainsi que leurs formations et expérience.

Les effectifs alloués sont variables selon les entités mais aussi selon les pays étudiés : ainsi, au sein même de Saint-Gobain Sekurit, on constate une forte disparité entre l'Allemagne et la France, deux pays proches et aux marchés similaires, avec une fonction plus étoffée en Allemagne.

La comparaison souvent menée au cours de ce mémoire entre les activités Saint-Gobain Glass et Saint-Gobain Sekurit trouve ainsi un point d'explication : la dynamique centrale extrêmement forte observée chez Sekurit est animée par un contrôle de gestion central puissant et fédérateur.

Il est fondamental de noter ici que les moyens alloués au contrôle de gestion central de Saint-Gobain Sekurit sont supérieurs à ceux de Saint-Gobain Glass : à chiffres d'affaires équivalents, le contrôle de gestion central de Sekurit dispose de l'équivalent de 1,5 contrôleurs supplémentaires.

Cet impact majeur explique sans doute les différences importantes soulevées tout au long de cette étude.

En termes d'effectifs, le projet Symphonie, déjà évoqué, a mené à une normalisation des structures ainsi que des effectifs mais sans poser de définitions communes aux missions du contrôleur ; c'est le problème soulevé par M. B. :

La problématique induite par le manque ressenti d'effectif reste la répartition du temps d'activité du contrôleur : soumis à un volume incompressible de reportings et de tâches récurrentes (Plan, Budget, RF, analyses mensuelles), la part d'activité consacrée aux analyses s'en trouve réduite. Dans cette optique, M. B. évoque Saint-Gobain Abrasifs :

Le fonctionnement du contrôle de gestion n'est alors pas affecté, dans le sens où les missions traditionnelles et les plus « tayloriennes » du contrôle sont effectuées, mais au détriment de mission d'aide au pilotage et de réflexion sur l'activité.
Le risque ici est notamment d'être tenté de réduire les effectifs de la fonction contrôle de gestion en période de baisse d'activité. Mme V. alerte sur les dangers de cette pratique :

Au-delà des effectifs, la localisation du contrôleur de gestion reste sujet à questions.

La problématique principale est de savoir si le contrôleur de gestion industriel doit être basé en permanence sur le site de production ou bien si les contrôleurs industriels peuvent être réunis en central et se rendre très régulièrement sur les sites dont ils ont la charge.

La localisation sur le site de production permet au contrôleur de tout connaître de l'usine au jour le jour, d'être en contact permanent avec les responsables de production mais crée un certain isolement du contrôleur ; c'est ainsi le cas chez Saint-Gobain Glass.
Mme T. insiste sur l'importance de la présence sur le site afin de sensibiliser le personnel de l'usine aux problématiques financières.

Rassembler géographiquement l'ensemble des contrôleurs de gestion industriels d'une société permet cependant de créer une dynamique centrale dans le fonctionnement du contrôle de gestion de l'entité. Ce rapprochement est donc propice à la diffusion de la doctrine groupe et au partage des « Best practices », comme le souligne Mme T. au sujet de Saint-Gobain Sekurit :

_____
_____

La question de la localisation géographique reste propre au métier de contrôleur de gestion industriel uniquement ; ainsi pour Mme V. :

_____
_____
_____
_____

La problématique du rattachement hiérarchique est plus dogmatique et présente moins d'impact, selon moi, sur le contrôle de gestion : les pratiques au sein de Saint-Gobain sont, de ce point de vue, diverses. Bouquin (2001) décrit les deux types de rattachement hiérarchique possibles du contrôleur de gestion :

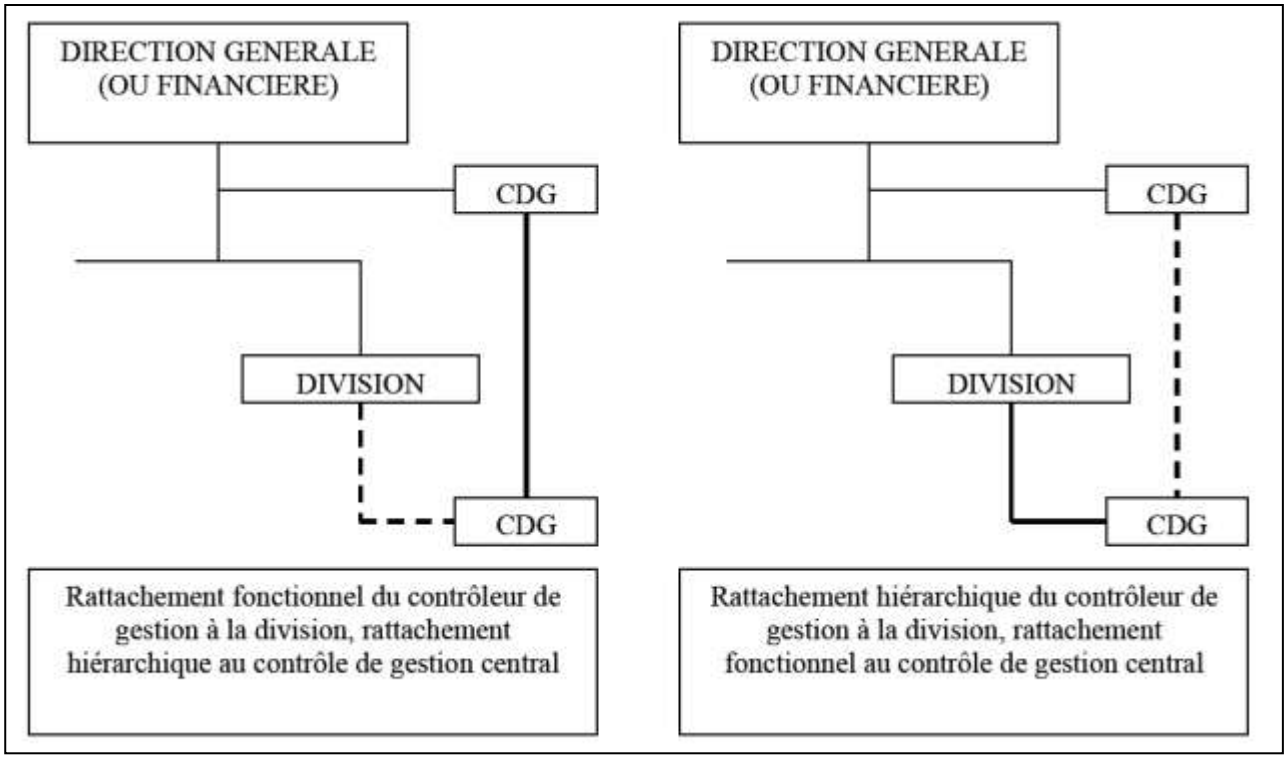

DIRECTION GENERALE (OU FINANCIERE)
CDG
DIVISION
CDG
Rattachement fonctionnel du contrôleur de gestion à la division, rattachement hiérarchique au contrôle de gestion central
DIRECTION GENERALE (OU FINANCIERE)
CDG
DIVISION
CDG
Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion à la division, rattachement fonctionnel au contrôle de gestion central

Figure 20 : Double rattachement du contrôleur de gestion

Le rattachement hiérarchique au Directeur Administratif et Financier souligne le rôle « charnière » du contrôleur, entre la finance et l'usine, et lui confère également une plus forte indépendance vis-à-vis de l'usine dont il a la charge, d'où une fiabilité peut-être plus importante des données.

Ainsi, cette posture traduit bien l'importance accordée aux contrôleurs de gestion chez Saint-Gobain Sekurit car ils dialoguent alors d'égal-à-égal avec les Directeurs d'usine (absence de lien hiérarchique direct).

Saint-Gobain Glass et Saint-Gobain Abrasifs privilégient, à l'inverse, un rattachement du contrôleur industriel au Directeur d'usine, ce qui traduit un positionnement de la fonction comme étant plus « partenaire » qu' « omnipotente », selon la typologie de Lambert et Sponem (2009).
Ce rattachement représente une approche décentralisée pour impliquer le contrôleur dans la gestion du site industriel dont il a la responsabilité, au même titre que le Directeur de l'usine.

Simon (1955) conclut, à partir de 400 entretiens menés dans sept entreprises, que le rattachement formel est une question dogmatique mais ne constitue pas un frein réel : *« Dans la plupart des entreprises que nous avons étudiées, les choix en matière d'autorité formelle n'avaient que peu d'importance. Quel que soit le choix, le contrôleur de gestion usine, par exemple, allait chercher des instructions auprès du département financier lorsqu'il était question de problématiques techniques [de contrôle de gestion], et auprès du responsable opérationnel lorsqu'il était question de missions spéciales ou afin d'améliorer la qualité du service rendu aux opérationnels ».*

Dans tous les cas, le contrôleur de gestion est, que ce soit de manière hiérarchique ou fonctionnelle, rattaché au Directeur Administratif et Financier de l'usine, du pays ou bien de l'activité.

Le dernier point reste la formation et l'expérience du contrôleur de gestion : sa formation doit lui permettre d'être à l'aise, à la fois dans le monde industriel, mais aussi dans le monde financier.
Benjamin Le Jariel et Emilie Patin soulignent la prépondérance des formations financières dans les fonctions de contrôle de gestion chez Saint-Gobain.
Mme V. émet cependant un doute sur l'adéquation des profils financiers avec les missions du contrôleur de gestion industriel :

_____
_____
_____
_____
_____

Mme O. accorde quant à elle peu d'importance aux profils :

_____
_____
_____

Mme T. insiste particulièrement, de son côté, sur l'importance de l'expérience acquise qui influence notamment le temps que le contrôleur peut libérer pour se consacrer à des tâches à forte valeur ajoutée.

Avec l'expérience, les tâches récurrentes de reportings représentent en effet de moins en moins de volume horaire et permettent au contrôleur de se consacrer à d'autres missions :

_____
_____
_____

Dans ce contexte, il est primordial, lors de changements de contrôleurs de gestion, d'assurer une transmission de savoir-faire correcte afin de capitaliser et d'automatiser toutes les tâches récurrentes, comme l'évoquait Clément Brunel.
Malheureusement, les transitions entre contrôleurs de gestion ne sont, souvent, pas optimales et les périodes de biseau trop courtes pour permettre au successeur de tirer un plein profit de l'expérience de son prédécesseur : cette situation est particulièrement préjudiciable dans des sociétés où les effectifs de contrôleurs sont minimaux, comme Saint-Gobain Glass.

Le dernier facteur d'influence sur le contrôle de gestion reste les systèmes d'information de l'entreprise car ceux-ci constituent l'outil de travail principal des contrôleurs.

c) Les systèmes d'information

Les systèmes d'information sont le principal outil de travail du contrôleur de gestion et conditionnent à ce titre de façon prépondérante les pratiques de contrôle de gestion, ce dont j'ai pris conscience au cours de mon apprentissage.
Deux composantes sont ici à prendre en compte :

- D'une part, la performance intrinsèque des systèmes d'information :

  La performance du système permet au contrôleur de réduire le temps passé à la génération des chiffres de la clôture mensuelle, pour se consacrer ensuite à l'analyse et à l'aide au pilotage. Ainsi, comme le souligne Mme O. au sujet de l'un de ses précédents postes :

  _____
  _____

  Certaines études sont ainsi difficiles et longues à mener chez Saint-Gobain Glass en raison de l'architecture de SAP comme l'étude des frais fixes ou bien la détermination des « chain margins » comme le souligne Mme O. :

  _____
  _____
  _____

  L'analyse des « chain margins » consiste à décomposer la marge effectuée sur la vente d'un produit entre les différentes étapes du processus de vente.

[47] FCA : Frais Communs Atelier. FGU : Frais Généraux Usine.

Cette analyse reste assez simple, dans sa définition, mais difficile à réaliser chez Saint-Gobain Glass en raison de l'architecture du système d'information.

La performance du système d'information provient également de son homogénéité : ainsi chez Saint-Gobain Sekurit, tous les modules de SAP ont été introduits en même temps et le système est considéré comme performant par ses utilisateurs.
Le système d'information de Saint-Gobain Glass est plus sujet à questions : certaines données doivent être introduites dans SAP à partir de fichiers excel et tous les modules de SAP n'ont pas été introduits simultanément comme l'explique M. B. :

L'homogénéité des systèmes d'information reste toutefois une problématique complexe dans un groupe de la diversité de Saint-Gobain : la présence de nombreuses Joint-Ventures ou d'entreprises de taille intermédiaire, rachetées par le groupe, complique la gestion IT[48] de l'entité.
Comme le souligne Mme O., ce frein technique ralentit la génération des arrêtés mensuels et réduit par conséquence le temps consacré à l'analyse et au pilotage :

La non-implantation de SAP dans les filiales de Saint-Gobain à l'étranger (Brésil, Corée et Mexique notamment) représente ainsi également un facteur limitant tant au niveau du volume d'information reçu que de leur fiabilité. Le suivi des activités dans ces pays nécessite d'avoir une confiance aveugle dans les données renvoyées ainsi que de l'expérience pour les analyser, comme le détaille Mme O. au sujet de Saint-Gobain Glass :

Ainsi, le système d'information va déterminer la performance de la fonction contrôle de gestion : pour un niveau identique de reporting, un système performant permettra au contrôle de gestion d'extraire et de traiter les données rapidement, et donc, de pouvoir ensuite se consacrer à d'autres missions.

[48] Information technologies : Technologies de l'information et de la communication.

- D'autre part, la dynamique existant entre la fonction contrôle de gestion et le développement IT :

  Une caractéristique importante du positionnement du contrôle de gestion est son implication ou non dans les projets de développement SI de l'entité : vu l'impact du système d'information sur son travail, il semble primordial que le contrôleur de gestion y soit associé.
  M. B. indique ainsi que le contrôle de gestion de Saint-Gobain Glass intervient uniquement en phase aval lors de tels projets, comme cela a été le cas lors de l'introduction récente d'un outil logistique :

  _____
  _____
  _____
  _____

  Mme O. confirme également cette tendance chez Saint-Gobain Glass :

  _____
  _____
  _____
  _____

  L'implication du contrôle de gestion dans le développement du système d'information de l'entité est particulièrement importante lors des « Roll-out » (introduction de SAP dans de nouveaux pays/sociétés) : ainsi que le souligne Céline Da Silva, c'est le moment privilégié pour définir les doctrines de calcul, notamment des coûts standards.
  L'introduction de SAP permet en effet de former les contrôleurs de gestion et de structurer l'organisation du contrôle de gestion autour de ce système. Le volet formation représente ainsi chez Saint-Gobain Sekurit une mission du responsable du contrôle de gestion central.

  Cette dynamique d'intégration du contrôle de gestion dans les projets SI semble fondamentale, d'autant plus en considérant les difficultés pour modifier le système a posteriori. Une fois le système implanté au sein de l'entité, il est très compliqué d'y apporter des modifications, comme le souligne Mme T. :

  _____
  _____
  _____
  _____

M. B. résume ainsi l'ensemble des facteurs internes qui peuvent influencer les pratiques de contrôle de gestion :

_____
_____
_____
_____

La dynamique réelle du contrôle de gestion chez Saint-Gobain se révèle ainsi proche, dans son positionnement, de la fonction « partenaire » décrite par Lambert et Sponem (2009) même si de nombreux facteurs contingents influent les pratiques des contrôleurs : une fois ce constat établi et les principaux facteurs de contingence identifiés, il est intéressant d'analyser si ces pratiques se révèlent problématique pour la conduite de l'activité, notamment chez Saint-Gobain Glass.

IV. Pistes d'amélioration du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass

Après avoir décrit le positionnement de la fonction chez Saint-Gobain Glass et identifié les principaux facteurs de contingence, il est intéressant de détailler, d'une part, les pratiques et problématiques que j'ai pu observer lors de mon apprentissage et, d'autre part, de formuler des propositions d'amélioration afin d'optimiser le fonctionnement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass.
Les discussions seront principalement centrées, dans cette partie, sur le métier de contrôleur de gestion central, là où se situent, selon moi, les principales sources d'amélioration continue.

1. Les pratiques de contrôle de gestion à travers mon projet d'apprentissage

a) Les missions et les acteurs

b) Les difficultés rencontrées

c) Les pratiques de contrôle de gestion observées

2. Pistes de réflexion et propositions d'amélioration chez Saint-Gobain Glass

Nous allons à présent détailler quelques pistes de réflexion sur les pratiques de contrôle de gestion central chez Saint-Gobain Glass en évoquant le métier de contrôleur de gestion produit existant au sein de Saint-Gobain Abrasifs et qui semble, dans le contexte spécifique de Saint-Gobain Glass, particulièrement intéressant.

a) Constat et leviers d'action

b) Vers un nouveau positionnement de la fonction

Conclusion

L'analyse du positionnement du métier de contrôleur de gestion chez Saint-Gobain révèle une logique d'action proche du positionnement de « Business partner » : les problématiques financières sont considérées comme stratégiques pour le pilotage de l'activité mais les managers, pris dans le flux opérationnel, délèguent aux contrôleurs de gestion ces analyses. Ce positionnement semble commun aux différentes activités, au sein desquelles j'ai pu mener des entretiens, même si cette logique d'action semble plus poussée chez Saint-Gobain Sekurit, se rapprochant alors d'un fonctionnement « omnipotent » de la fonction contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion produit ainsi de l'information pour deux clients majeurs : un client « local » (Directeur d'usine ou de pays) mais aussi pour un client « central » (Directeur Général d'activité ou de pôle d'activités).
Le travail du contrôleur de gestion s'axe alors autour de trois activités principales : l'animation de différents cycles prévisionnels (Budget, Reprévisions trimestrielles, Plan à 5 ans), le reporting pour différentes entités (Usines, Pays, Siège de la société, Compagnie de Saint-Gobain) et enfin des analyses et études pour accompagner le Directeur dans le pilotage de son activité.

Le projet Symphonie Controlling a mis en évidence des différences fortes entre ce positionnement théorique de la fonction et la réalité vécue par les contrôleurs de gestion : la répartition de leur temps d'activité entre les axes de travail détaillés ci-dessus varie et ne leur permet bien souvent pas de consacrer aux activités à forte valeur ajoutée (aide au pilotage) le temps qui serait nécessaire.

Suite aux entretiens menés, quatre facteurs de contingence ont été identifiés, à la fois externes et internes à l'entreprise.

Tout d'abord, l'environnement économique dans lequel évolue l'entreprise influence les pratiques de contrôle de gestion à travers l'horizon et la visibilité dont disposent les dirigeants de l'activité mais également la pression plus ou moins forte exercée sur les coûts dans le secteur d'activité. Un environnement économique morose peut également entraîner une intensification des cycles de gestion et donc une augmentation des missions de reprévision et de reporting aux dépends des tâches d'analyse et d'aide au pilotage.

Le secteur d'activité peut également influer les pratiques observées de contrôle de gestion : les exigences du marché et des clients de l'entreprise influencent fortement la fonction contrôle de gestion. L'exemple de Saint-Gobain Sekurit est à ce titre éloquent : sous la pression des constructeurs automobiles, la société s'est structurée afin de répondre aux exigences de ses clients d'où une dynamique forte de contrôle de gestion et une pression accentuée sur les coûts.

La culture interne de l'entreprise intervient dans le fonctionnement du contrôle de gestion : la « culture de PME » historique chez Saint-Gobain ainsi que le positionnement stratégique arrêté récemment par Saint-Gobain expliquent le faible degré de formalisation et le fonctionnement très local du contrôle de gestion de certaines entités.

De plus, plusieurs facteurs internes, liés à l'organisation de la fonction contrôle de gestion, peuvent avoir une importance capitale sur son fonctionnement : orientation donnée par la Direction Générale au contrôle de gestion, effectifs affectés à cette fonction, rattachement hiérarchique et localisation géographique des contrôleurs ainsi que la performance des systèmes d'information de l'entité.

Une fois le positionnement du contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass caractérisé et les facteurs de contingence identifiés, les pratiques observées ont été discutées en regard notamment de l'expérience acquise lors de mon apprentissage.

Le principal constat est celui de la diversité des pratiques de contrôle de gestion, que ce soit en termes d'imputation analytique des frais (définition des grandes natures de frais, découpage et utilisation des centres de frais…) ou bien dans l'établissement du calcul des coûts standards.
Ces différences rendent difficiles toute démarche de « benchmarking » des usines : comme constaté lors de mon apprentissage, des benchmarks existent sur des produits « stars » mais leur pertinence doit être étudiée au vu des différences des méthodes de calcul observées entre différentes usines.

La problématique du positionnement de la fonction contrôle de gestion chez Saint-Gobain Glass réside donc dans le développement d'une dynamique centrale d'harmonisation des pratiques de gestion.
Dans cette optique, plusieurs leviers pourraient être mis en oeuvre : il semble nécessaire de redéfinir une structure de coûts commune à l'ensemble des usines, de constituer un corpus de règles de gestion mais surtout de positionner le service central de contrôle de gestion au centre des évolutions du système d'information de l'entité.

Ces différents projets traduisent tous la nécessité de renforcer la composante centrale du contrôle de gestion.

Cette évolution pourrait se concrétiser par l'intégration, au sein de Saint-Gobain Glass, d'un poste de contrôleur de gestion produit, tel qu'il existe aujourd'hui au sein de Saint-Gobain Abrasifs : le contrôle de gestion produit est en effet chargé, au-delà de l'analyse récurrente des écarts d'exploitation des produits de sa gamme, de l'harmonisation des méthodes de calcul et de classification des frais. Ce poste, orienté sur la comparaison des performances des sites de production, permettrait sans doute à Saint-Gobain Glass d'avoir une meilleure visibilité de ses coûts de revient.

Ainsi, les discussions autour des missions clés du contrôleur de gestion dans l'entreprise me sont apparues nombreuses et diverses mais semblent toutes pouvoir se retrouver autour du leitmotiv : « Moins de chiffres, plus d'analyses ! ».
A l'issue de ces 18 mois passés au sein de Saint-Gobain Glass, je ne peux que soutenir et appeler de mes vœux cette évolution de la fonction.

Annexes

A. Analyse des écarts d'exploitation chez Saint-Gobain

B. Guide d'entretien

C. Résultats du projet Symphonie Controlling

D. Fiche de poste de contrôleur de gestion industriel chez Lapeyre

E. Fiche poste de contrôleur de gestion industriel chez Saint-Gobain Glass

F. Fiche de poste de contrôleur de gestion central international chez Saint-Gobain Glass

A. Analyse des écarts d'exploitation chez Saint-Gobain

La méthode des coûts standards est un mode spécifique et très élaboré de gestion et de compréhension des résultats opérationnels d'une activité, fondé sur une comparaison constante de ceux-ci avec le référentiel du budget. Cette analyse permanente des écarts entre prévisions budgétaires et réalisations permet finalement d'évaluer si la performance de l'entreprise est satisfaisante.
La méthode des coûts standards distingue alors, systématiquement, chaque mois :

- le coût standard « alloué » de la production, c'est-à-dire le coût qui aurait dû être atteint en fonction des normes de performance du budget ;
- l' « écart d'exploitation » entre coût standard et coût réel, et ses décompositions analytiques pertinentes, afin d'en comprendre les causes et de prendre les mesures correctives ;
- le coût « réel » qui en résulte, somme du coût standard et des écarts.

Les écarts industriels (ou d'exploitation) sont ensuite analysés par les contrôleurs de gestion qui distinguent plusieurs catégories.

Les écarts mesurent toujours une déviation de consommation de ressource, due à une variation de norme, sur la base des valeurs réelles. On distingue habituellement les catégories suivantes d'écarts d'exploitation :

- *Ecarts techniques : écarts de rendement et de cadence industrielle*

Ecart de rendement : mesure le coût de la perte (ou du gain) physique de ressources dans le processus de transformation
Ecart de cadence industrielle : mesure le coût de la perte (ou du gain) de temps machine

- *Ecarts d'absorption de frais fixes (écarts " d'activité ")*

Cet écart a une signification économique très importante : il mesure l'impact de l'excédent ou de l'insuffisance d'activité sur l'absorption des frais fixes.

- *Ecarts sur frais : écarts de niveau de frais variables et de frais fixes*

Ecart de niveau de frais variables (ou de "consommations variables") : pour les matières n'ayant pas fait l'objet d'une définition de prix standard au budget ; à partir de l'activité réelle des centres de frais (c'est-à-dire de la quantité réelle d'unités d'œuvre consommées), cet écart mesure la différence entre le niveau alloué de frais variables et le niveau réel constaté.
Ecart de niveau de frais fixes : mesure l'écart entre le niveau alloué (c'est-à-dire le niveau budget) de frais fixes du mois, et le niveau réel constaté.

- *Ecarts sur prix d'achat (sur consommations variables le plus souvent)*

Cet écart mesure la différence entre le prix d'achat budget et le prix d'achat réel des matières ayant fait l'objet d'une définition de prix standard au budget.

D'autres écarts, moins souvent utilisés, peuvent cependant intervenir dans l'analyse de la variation du volume des frais d'exploitation entre budget et réel :

- *Ecart de composition*

Lorsqu'un produit résulte du mélange de plusieurs matières premières ayant chacune un coût différent, un écart peut survenir dans la participation proportionnelle de chaque matière au mélange final (exemple : verre fondu).

- *Ecart de poids*

Lorsqu'un produit, mesuré en pièces, en m², etc…, résulte de l'addition d'un certain poids de matière première (mesurée en kg, tonnes, …), un écart peut survenir dans le poids de matière effectivement utilisé (exemple : verre fondu) ; cet exemple est extrapolable à tous les cas de changement d'unité de mesure au cours du processus industriel.

- *Ecart de circuit*

Dans certaines activités, plusieurs équipements, à l'intérieur d'une même phase, peuvent produire un même produit, mais avec des normes techniques et des coûts différents. Il peut en résulter un écart si la répartition de production prévue au budget entre ces équipements n'est pas respectée au réel.

- *Ecart de productivité (ou de consommation de main d'œuvre directe)*

Dans les phases productives, on peut souhaiter isoler l'imputation des frais de main d'œuvre, au moyen d'une norme spécifique ; on peut alors calculer un écart séparé sur cette norme ; on peut extrapoler ce cas à toutes les natures de frais que l'on souhaite suivre séparément, à condition d'établir à chaque fois une norme budget spécifique.

B. Guide d'entretien

Ce mémoire repose sur une étude qualitative du rôle et des missions du contrôle de gestion au sein de Saint-Gobain. Les entretiens menés ont été semi-directifs sur la base du questionnaire ci-dessous :

- Environnement et organisation de la fonction contrôle de gestion

- Quel est votre périmètre principal ?
- Quel est l'effectif total de la filière contrôle de gestion dans votre société/branche ?
- Quel est votre rattachement hiérarchique et fonctionnel ?
- Depuis combien de temps existe-t-il une fonction contrôle de gestion dans votre entité ?

- Interlocuteurs du contrôleur de gestion

- Quels sont les interlocuteurs du contrôleur de gestion dans votre entité et en central ?
- Quelles sont les relations avec d'autres services (achats / logistique / direction industrielle) ?
- Comment les contrôleurs de gestion perçoivent-ils leur travail et sont-ils perçus ?
- Quelles sont les relations que le contrôleur entretient avec les managers ? Est-ce bilatéral ou uniquement une remontée d'informations unilatérale ?

- Activités quotidiennes du contrôleur de gestion

- Quels sont les principaux postes d'activité ?
- Quelle est la répartition en temps de travail entre les gros postes d'activité ?
- Quel est le poste majoritaire d'activité : cycle prévisionnel / reporting / analyse ?
- Menez-vous des plans d'action d'amélioration de la performance ? Lien avec le programme World Class Manufacturing ?
- Quelle communication faites-vous, sur quels sujets et quels en sont les destinataires ?

- Clients du contrôleur de gestion

- Qui utilise l'information générée par le contrôleur de gestion ?
- Qui est le client dans l'analyse des écarts au budget (R31) ? et quel retour est fait vers les sites de production et sous quelle forme ?
- Quelles visions / attentes ont vos client du contrôle de gestion ?

- Missions du contrôle de gestion

- Quelles sont les 5 missions clés du contrôleur de gestion selon son poste (Usine/Pays/Central) ?
- Quel est votre cycle de travail / de gestion ?
- Quelles sont les réunions régulières que vous menez et avec quels interlocuteurs ?

- Où se situe la valeur ajoutée du contrôle de gestion : fiabilisation des données / diagnostic de la performance ? et quel % de votre temps y consacrez-vous ?
- Auriez-vous des descriptions de poste ou du fonctionnement du contrôle de gestion ?

- Postes types / profils des contrôleurs de gestion

- Quels profils pour les contrôleurs ? Homme de terrain VS Financiers selon les postes occupés ?
- Quels sont les différents postes en contrôle de gestion ?
- Comment est organisé le contrôle de gestion dans votre entité ?
- Quel était votre précédent poste, dans le même secteur / groupe ?
- Combien d'années d'expérience en contrôle de gestion avez-vous ?
- Quelle est l'évolution naturelle pour un contrôleur de gestion dans votre entité ?

- Gestion de l'activité

- Quel est l'horizon de temps dominant (vision court-terme / résultat financier) ?
- Analysez-vous les processus de fabrication pour l'amélioration ou est-on dans une logique de décentraliser le résultat financier au plus près du terrain ?

- Influence du SI

- Le SI est-il bien adapté et a-t-il raccourci la phase génération de chiffres pour le reporting ou a-t-on intensifié au contraire la génération de chiffres ?
- Etes-vous associés au développement SI ? Sous quelle forme et est-ce important pour vous ?

- Positionnement du contrôle de gestion selon les entités du groupe

- Quelle est la valeur ajoutée du contrôle de gestion dans le contexte particulier de votre activité ?
- Comment expliquer la disparité des missions des contrôleurs de gestion selon les entités ?
- Quelles sont les principales caractéristiques de votre activité qui pourraient influencer les pratiques de contrôle de gestion ?

- Suivi des performances

- Quel suivi des performances techniques des usines faites-vous ? Menez-vous des plans d'action pour améliorer les rendements / cadences / productivité ?
- Quelles relations entretenez-vous avec les chefs de ligne ? Unilatérales (Remontée d'informations) ou bilatérales (Business Partner) ?

C. Résultats globaux du projet Symphonie Controlling

Le projet Symphonie Controlling a tout d'abord réalisé une étude, au sein des différentes activités de Saint-Gobain, afin de déterminer quels étaient les principaux postes d'activité des contrôleurs de gestion et le temps qu'ils y consacraient.
Voici les résultats complets de cette étude : Trois grands axes se dégagent : cycle prévisionnel, reporting et analyses.

Les résultats de cette étude sont confidentiels et uniquement communiqués au sein du groupe Saint-Gobain.

D. Fiche de poste de contrôleur de gestion industriel chez Lapeyre

Description emploi

Contrôleur de gestion industriel (H/F)
Type de contrat : CDI
Type de temps de travail : Temps plein

Présent en France, Belgique, Suisse, Roumanie, Brésil et Argentine, le groupe Lapeyre, filiale du groupe saint-Gobain, propose une offre de produits et services dans les domaines de l'aménagement durable de la maison et de la rénovation. Il réalise un chiffre d'affaires de 1,7 milliards d'euros et emploie 10 000 personnes dans le monde.
En France, le groupe Lapeyre s'appuie sur trois réseaux de distribution pour la vente aux particuliers, aux professionnels et au négoce, au travers de près de 35à points de vente et 14 sites industriels et logistiques.
L'usine Poreaux, basée à Châlon en Champagne, 26 M€, 195 personnes, fabrique de fenêtres et des volets en bois.

Description du poste

Le contrôleur de gestion assure la gestion administrative et financière du site, il est rattaché hiérarchiquement au Directeur de Site.

Il assure la clôture de fin de mois, les reportings mensuels et les estimés de fin de mois du site (à la Direction générale et aux services financiers du groupe Lapeyre).

Il établit le budget et le suivi de sa réalisation

Il supervise la réalisation d'inventaires (tournants et complets)

Il procède aux analyses financières (production, investissements)

Il supervise la comptabilité, le secrétariat général, les déclarations et la trésorerie

Il définit les outils et les procédures administratives et comptables

Il est garant des procédures de contrôle interne

Il définit les prix de cession, en relation avec le marketing et sous la supervision du Directeur Général

Il gère la comptabilité analytique et les prix de revient

Description du profil candidat

Bac+5 avec spécialisation compta/finance ou équivalent
Idéalement, expérience de 5 ans en contrôle de gestion usine
Sens du contact
Aptitude a travail en équipe
Rigoureux
Bon esprit de synthèse
Forte capacité analytique

E. Fiche de poste de contrôleur de gestion industriel chez Saint-Gobain Glass

Description emploi

Contrôleur de gestion industriel (H/F)
Type de contrat : CDI
Type de temps de travail : Temps plein

Saint-Gobain Glass, leader mondial des verres à couches et premier verrier européen, est spécialiste de la fabrication du verre plat et du dépôt de couches par magnétron. Il regroupe toutes les unités de fabrication de verre de base de l'activité Vitrage : verres plats, à couches, teintés, feuilletés, argentés et imprimés

Description du poste

La société Saint-Gobain Glass France, spécialisée dans la fabrication de verre plat pour les marchés du batiment et de l'automobile recherche un(e) contrôleur de gestion industriel pour le site de Chantereine.
Vous serez rattaché hiérarchqieuement au Directeur d'usine et fonctionnelement au DAF

Vous :

Assurez les reportings

Préparez les budgets y compris calcul des coûts de revient et élaboration des grilles de coût

Analysez les écarts, proposez et suivez les actions correctives mises en place

Effectuez des études de rentabilité

Description du profil candidat

Diplômé Grande Ecole de Commerce, d'ingénieur avec spécialisation en contrôle de gestion ou master en contrôle de gestion ou DSCG. Vous disposez déjà d'une expérience significative en contrôle de gestion dans un contexte industriel ainsi que d'une bonne maîtrise de SAP et de bonnes connaissances comptables. Ce poste s'adresse à un candidat réactif et impliqué ayant le sens de la communication et le goût de l'opérationnel. Anglais courant.

F. Fiche de poste de contrôleur de gestion central international chez Saint-Gobain Glass

Description emploi

Contrôleur de gestion central international (H/F)
Type de contrat : CDI
Type de temps de travail : Temps plein

Saint-gobain Glass, leader mondial sur le marché du verrre (CA 2011 de 2,5 Mds € et effectif de 9500 personnes, une présence internationale sur 4 continents et plus de 39 pays) recherche un contrôleur de gestion international

Description du poste

Rattaché (e) au responsable du contrôle de gestion de Saint-Gobain Glass, vous aurez en charge le suivi des résultats mensuels et l'animation des phases prévisionnelles (budget, RF et plan à 5 ans) de la zone hors europe (Mexique, Amérique du Sud, Egypte, Inde, Chine et Corée).

A ce titre, vous êtes l'interlocuteur privilégié des responsables financiers des sociétés. En liaison avec les unités opérationnelles, vous analysez les résultats réels et rpévisionneles : analyse des écarts (prix, volume, coûts des facteurs), commentaires mensuels. Vous suivez les investissements, le BFRE et les frais fixes. Vous jouez également un rôle actif de support aux sociétés pour l'application des procédures groupes et SG Glass ainsi que la diffusion des « best rpactices » (benchmark).

Vous participez à l'étude des projets de développement dans les pays du hors Europe (business plans) et prenez en charge les études de rentabilité et des analyses spécifiques, à la demande de al direction générale et de la direction financière.

Véritable appui de notre direction générale, vous aidez la direction du pôle dans ses orientations et dans le suivi de sa stratégie financière.

Description du profil candidat

Diplômé Grande Ecole de Commerce, option finance ou MBA / université, vous possédez une première expérience en contrôle de gestion, de 3 à 5 ans, idéalement acquise dans un environnement international. Ce poste vous offrira de véritables perspectives d'évolution au sein du pôle vitrage, au sein de la filière financière et à l'international.

Vous êtes autonome et pro-actif.

La très bonne maîtrise de l'anglais est indispensable. Une seconde langue ainsi que la connaissance de SAP et Magnitude seraient appréciés.

Bibliographie

Albertini E., Mourey D., Le contrôleur de gestion: “Expert du chiffre” ou “Business partner” ?

Anthony R.N. (1965), Planning and control systems. 1ère édition, The Harvard Business School Press.

Anthony R.N. (1988), The management control function. The Harvard Business School Press.

Berland N. (1999), Comptabilité et contrôle budgétaire en France : les exemples de Saint-Gobain et Pechiney 1930-1960. Doctorat CREFIGE, Université Paris-Dauphine.

Berland N., Boyns T., Zimnovitch H. (1999), Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standards en Grande-Bretagne et en France : 1880-1950. Centre for Business Performance, Institute of Chartered Accountants in England & Wales.

Berland N., Simon F-X. (2010), Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l’art et meilleures pratiques. Edition Eyrolles.

Bollecker M. (2007), La recherche sur les contrôleurs de gestion : Etat de l’art et perspectives. Comptabilité, Contrôle, Audit 13 (1).

Bouquin H. (2001), Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d’entreprise. Presses Universitaires de France, 5ème édition.

Bouquin H., Fiol M., Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver.

Burlaud A. (1995), Contrôle de gestion : le développement de l’intelligence organisationnelle. Leçon inaugurale du mercredi 28 juin 1995 sous la présidence de M.Louis Schweitzer, Conservatoire National des Arts et Métiers.

Chandler A.J (1977), The visible hand : the managerial revolution in American business. The Belknap Press of Harvard University Press.

David G. (1999), Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF. Doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.

De Fréminville C. (1967), Qu’est-ce qu’un contrôleur de gestion ? Echanges, Vol.1, n°1.

DFCG (2010), Le contrôle de gestion : quels rôles ? Quelles compétences ? Quelles évolutions ? Regards croisés sur les pratiques au niveau international. Les e-cahiers de la DFCG n°2, Avril 2010.

Gerrard A.J (1969), What is the controller ? The accountant.

Julhiet E. (1922), Cours de finance et de comptabilité dans l'industrie. Librairie de l'enseignement technique.

Lambert C. (2005), La fonction contrôle de gestion, contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Doctorat CREFIGE, Université Paris-Dauphine.

Lambert C., Sponem S. (2009), La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. Comptabilité-Contrôle-Audit / Tome 15 – Volume 2 – Décembre 2009.

Lorino P. (2008), Préface à l'étude DFCG / Bearing Point 2008, Quels enjeux pour la fonction contrôle de gestion demain ?

Lorino P. (2009), Le contrôle de gestion après la crise : expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe. Edition Lavoisier.

Nikitin M. (1992), La naissance de la comptabilité industrielle en France. Doctorat ès Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.

Sloan A.P.J (1963), My years with General Motors. Currency Doubleday.

Williams K. (2004), Let's reinvigorate management accounting. Strategic Finance 86 (2).